

UNIÓN EUROPEA Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA SOBRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES SUBESTATALES

José Martín y Pérez de Nanclares

Catedrático de Derecho Internacional Público de la Universidad de La Rioja

Mariola Urrea Corres

Profesora contratada doctora de Derecho Internacional Público de la Universidad de La Rioja

SUMARIO: 1. Aspectos generales: la creciente incidencia del Derecho Comunitario en las competencias de los entes territoriales subestatales. – 2. Los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales: una cuestión interna con ciertos límites comunitarios. 2.1. Las amplias competencias comunitarias en el ámbito económico: un importante límite general a la acción de los entes territoriales subestatales. 2.2. La competencia comunitaria para una armonización fiscal de las normas tributarias nacionales: una competencia tenue y escasamente ejercida. 2.3. La competencia comunitaria para el control de las ayudas públicas: un ámbito de importancia creciente para los entes territoriales subestatales. – 3. La existencia de un sistema tributario propio de un ente territorial subestatal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: la equilibrada posición del Tribunal de Justicia. 3.1. La existencia de un tipo impositivo diferente en un determinado ente territorial subestatal: posible pero con límites. 3.2. Requisitos para que el tipo impositivo diferente sea compatible con el Derecho Comunitario: la doctrina *Azores*. 3.2.1. La coexistencia de diferentes escenarios normativos: la necesaria inserción del tipo impositivo diferente en un marco nacional de asimetría competencial. 3.2.2. Los elementos que configuran la autonomía suficiente del ente subestatal responsable del tipo impositivo: autonomía institucional, procedimental y económica. – 4. La aplicación de la jurisprudencia comunitaria al caso español: el sistema foral vasco a examen ante el Tribunal de Justicia. 4.1. El sistema fiscal de las haciendas forales vascas: una competencia constitucionalmente aceptada objeto de continua conflictividad. 4.1.1. La competencia fiscal de las haciendas forales vascas: un subsistema fiscal único dentro del territorio nacional. 4.1.2. El

Artículo recibido el 02/12/2008; aceptado el 19/12/2008.

Este trabajo de investigación es uno de los resultados del proyecto financiado por la Consejería de Educación y Cultura de la Junta de Castilla y León (Grupo de Excelencia Gr. 247, 2008-2010).

ejercicio de la competencia fiscal vasca y la conflictividad jurisdiccional: la pluralidad de recursos planteados en el ámbito nacional y europeo. 4.2. La compatibilidad del régimen fiscal vasco con el Derecho Comunitario: la autonomía de las haciendas forales vascas ante el Tribunal de Justicia. 4.2.1. El Tribunal de Justicia y la aplicación del test de autonomía a las haciendas forales vascas: un proceso con algunas incertidumbres. 4.2.2. La autonomía económica de las haciendas forales: el (pequeño) margen de apreciación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. – 5. Consideraciones finales: la posible extensión de la doctrina Haciendas Forales vascas a otras Comunidades Autónomas. – *Resumen-Resum-Abstract*.

1. Aspectos generales: la creciente incidencia del Derecho Comunitario en las competencias de los entes territoriales subestatales

A estas alturas del proceso de integración europea ya nadie puede poner en duda que todas las actuaciones que emprendan las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias han de ajustarse escrupulosamente a las exigencias marcadas por el ordenamiento jurídico comunitario. En este sentido, como consecuencia del irrenunciable principio de primacía del Derecho Comunitario¹ y como consecuencia también del precepto constitucional nacional que autoriza *ad hoc* la atribución de competencias internas –del Estado y de las Comunidades Autónomas– a la Unión Europea,² la

1. Como se sabe, se trata de un principio de configuración jurisprudencial que, aunque no tiene acogida expresa en la letra de los tratados constitutivos, se ha erigido, junto a sus “principios-hermanos” de autonomía y eficacia directa, en los pilares básicos sobre los que se asienta el ordenamiento jurídico comunitario; Sentencia de 15 de julio de 1964, *Costa c. ENEL* (6/64, Rec., p. 1141).

2. El alcance particular del artículo 93 de nuestra Constitución de 1978 ya ha sido tratado con profusión y brillantez por la doctrina más reputada. Una referencia muy recomendable sigue siendo el clásico trabajo de Mangas Martín, A., *Derecho comunitario europeo y derecho español*, Tecnos, 2ª ed., Madrid, 1987. Igualmente, entre otros, López Castillo, A., *Constitución e integración*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1996; Muñoz Machado, S., *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986; Pérez Tremps, P., *Constitución española y Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1994; Sánchez Rodríguez, L. I., “El artículo 93 CE y el bloque de la constitucionalidad: algunos problemas”, en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Madrid, 1991, vol. I, pp. 219-250.

En este momento, quizá convenga resaltar que nuestro Tribunal Constitucional por fin parece haber superado su anquilosada –y a nuestro entender insostenible– consideración de que este precepto constitucional era únicamente de índole “orgánico-procedimental”,

actuación de las instituciones comunitarias en el ejercicio de las competencias que los Estados le han encomendado a través de los tratados constitutivos marcan claramente el ámbito de actuación tanto del Estado como también de las Comunidades Autónomas.

El ejercicio, pues, que las Comunidades Autónomas hagan de las competencias que se les ha atribuido a través de la Constitución y de los respectivos Estatutos de Autonomía debe ajustarse a las exigencias derivadas del Derecho Comunitario. Ello obviamente entraña una sustancial limitación del ámbito de actuación propio de las Comunidades Autónomas y es precisamente lo que justifica que en las dos últimas décadas las regiones con competencias legislativas propias existentes en al menos siete de los veintisiete Estados miembros hayan logrado adquirir una cierta presencia en el ámbito comunitario.³ De

a la par que consideraba el Derecho Comunitario como un Derecho "infraconstitucional"; Declaración 1/1992, FJ 4 y Sentencia 28/1991, de 14 de febrero, FJ 4. Así, en su Declaración 1/2004, a propósito del malogrado Tratado Constitucional, el Tribunal Constitucional dio un giro copernicano a su anterior jurisprudencia y afirmó que el artículo 93 está revestido también de una dimensión material.

En concreto, el Tribunal Constitucional estableció de manera intachable que "[p]roducida la integración debe destacarse que la Constitución no es ya el marco de validez de las normas comunitarias, sino el propio Tratado cuya celebración instrumenta la operación soberana de cesión del ejercicio de competencias derivadas de aquélla, si bien la Constitución exige que el ordenamiento aceptado como consecuencia de la cesión sea compatible con sus principios y valores básicos". Y el Tribunal Constitucional añade con toda claridad que "[c]omo se deriva del mecanismo contenido en el propio precepto constitucional, tampoco cabe ignorar la necesidad de proporcionar a los organismos internacionales en cuyo favor se ha cedido el ejercicio de las competencias los instrumentos indispensables para garantizar el cumplimiento del Derecho por ellos creado, función que sólo puede verse obstaculizada por un entendimiento inadecuado de citado precepto constitucional y de su sustancia integracionista. De ahí que sea imprescindible una interpretación que atienda a la insoslayable dimensión de integración comunitaria que el precepto constitucional comporta"; Declaración TC 1/2004, de 13 de diciembre de 2004, FJ 2. La Declaración está acompañada, empero, de tres votos particulares cuyo contenido resulta realmente preocupante, al menos desde un estricto punto de vista técnico-jurídico. Esta declaración y sus consecuencias ha sido tratada con mayor detalle por el primero de los autores de este trabajo en: "Hacia una nueva concepción del artículo 93 de la Constitución: Comentario a la declaración 1/2004 del Tribunal Constitucional", *Revista Española de Derecho Internacional* 2005, pp. 799-818.

3. Así, por lo que respecta a la dimensión comunitaria, son avances indudables en la materia la creación de un Comité de las Regiones (arts. 263 a 265 TCE), la representación en el Parlamento Europeo de los "pueblos" de la Unión y no de los Estados (art. 189 TCE) o la presencia directa de representantes de las regiones en el Consejo actuando en nombre y representación de su Estado (art. 203 TCE). Tampoco pueden pasar desapercibidos los mecanismos de colaboración directa o indirecta que en la práctica se dan entre las regiones y las instituciones comunitarias, en especial con la Comisión.

hecho, con el Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007 –actualmente a la espera de entrada en vigor a la luz de lo que ocurra en un segundo referéndum en Irlanda–, la dimensión regional adquirirá carta de naturaleza propia dentro de los enunciados programáticos generales de los tratados constitutivos e incluso se permitirá por primera vez una cierta participación de los parlamentos regionales en el control político *ex ante* de la aplicación del principio de subsidiariedad a través del llamado “mecanismo de alerta temprana”.⁴ Con todo, es evidente que la regulación de mecanismos compensatorios de participación regional en los temas europeos es fundamentalmente una cuestión interna de los Estados miembros de corte descentralizado⁵ y, por lo que aquí más interesa, en modo alguno afecta al

4. En efecto, el Tratado de Lisboa (DO L 115 de 9.5.2008) incluye por primera vez una novedosa referencia a las regiones en la parte del Tratado relativa a los principios generales. Así, el artículo 4.2. TUE, siguiendo la estela dejada por el fallido Tratado Constitucional, prevé que la Unión respetará la identidad nacional de los Estados “inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, *también en lo referente a la autonomía local y regional*” (la cursiva es nuestra). Igualmente, al regular en el que será el futuro artículo 5.2 TUE el principio de subsidiariedad, a diferencia de lo que ocurre con la regulación actual (art. 5 TCE), se hace también alusión expresa al “nivel regional”. Cfr., aunque referido al Tratado Constitucional, Morata, F. y Ramón, R., *Regiones y Constitución europea*, Institut Universitari d’Estudis Europeus, Barcelona, 2005; Pérez Medina, J. M., “Tratamiento de la cuestión regional en el proyecto de Tratado constitucional de la Unión Europea”, *Revista General de Derecho Europeo* 2004, núm. 4, www.iustel.com; Sobrido Prieto, M., “El papel de las regiones en la Constitución Europea”, *Revista General de Derecho Europeo* 2005, núm. 8, www.iustel.com.

Por otro lado, el Tratado de Lisboa refuerza igualmente la dimensión regional en los nuevos mecanismos de control del principio de subsidiariedad. A este respecto, el nuevo Protocolo sobre la subsidiariedad y la proporcionalidad prevé una importante participación de los parlamentos regionales dentro del “mecanismo de alerta temprana”, encaminada a examinar si las propuestas legislativas que se presenten en el seno de la Unión cumplen, desde la perspectiva regional, los criterios exigidos por el principio de subsidiariedad (control político *ex ante*). Igualmente en el nuevo recurso judicial por violación de la subsidiariedad se reconoce legitimación activa al Comité de las Regiones para interponer tal recurso contra los actos jurídicos comunitarios que, en su caso, hayan podido violar el principio de subsidiariedad (control judicial *ex post*). Cfr. Pérez González, M., “La incidencia del principio de subsidiariedad en las regiones”, en Martín y Pérez de Nanclares, J. (coord.), *El Tratado de Lisboa – La salida de la crisis constitucional*, Aepdiri-Iustel, Madrid, 2008, pp. 295-308.

5. España no ha sido lógicamente una excepción y, aunque de forma más deslavazada y menos depurada que otros Estados federales europeos, ha dado avances sustanciales en la materia. Probablemente el paso más relevante se produjo el 9 de diciembre de 2004 con el Acuerdo de la CARCE que articulaba los mecanismos de participación de las CC.AA. en el Consejo y sus grupos de trabajo, así como de representación en la REPER. Véase en este sentido Martín y Pérez de Nanclares, J., “Comunidades Autónomas y Unión Europea: hacia una mejora de la participación directa de las Comunidades Autónomas en el proceso decisorio comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 22, 2005, pp.

pleno sometimiento de las Comunidades Autónomas al Derecho Comunitario.

En todo caso, en relación con la delimitación de los efectos que el Derecho Comunitario pueda tener sobre el ámbito de competencias de los entes territoriales subestatales conviene además tener presente que no existe una relación lineal entre los ámbitos materiales propios de aquéllos y sus correlativos ámbitos competenciales atribuidos a la Unión Europea.⁶ Así, en el caso español, mientras las competencias de

759-805; Urrea Corres, M., "La participación directa de las Comunidades Autónomas en la Unión Europea: un importante paso adelante. Comentario a los acuerdos de 9 de diciembre de 2004, de la Conferencia para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas", *Revista General de Derecho Europeo*, (www.iustel.com), núm. 8, 2005.

Perviven, con todo, peculiaridades de nuestro sistema autonómico (asimetría competencial, inexistencia de una cámara de auténtica representación territorial, imprevisión constitucional sobre participación autonómica en temas europeos, etc.), que en buena medida condicionan la adopción de una adecuada solución a esta cuestión y que ya hemos tratado con detalle en anteriores trabajos. En general, sobre esta cuestión puede verse, entre la abundante literatura existente, Alonso García, R., y Díez-Hochleitner, J., "El marco jurídico", en Rubio Llorente, F (coord.), *La Comunidad de Madrid en la Unión Europea*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2000; Biglino Campos, P. (coord.), *La política europea de las comunidades autónomas y su control parlamentario*, Tirant lo blanch, Valencia, 2003; Díez-Hochleitner, J. y Martínez Capdevila, C., "La participación de las Comunidades Autónomas en los asuntos de la Unión Europea", en <http://www.iustel.com>; Mangas Martín, A., "Comunidades Autónomas e integración europea: balance general y perspectivas de la presencia directa en las Instituciones, en especial en el Consejo", en Liñán Noguera, D. J. (dir.) y López Jurado, C. (coord.), *La reforma de la delimitación competencial en la futura Unión Europea*, Universidad de Granada, 2003, pp. 183-206; Roig Molés, E.: *Las Comunidades Autónomas y la posición española en asuntos europeos*, Barcelona, 2002.

6. Sobre el peculiar y complejo sistema actual de competencias de la Unión Europea puede verse como acercamiento general a la materia la monografía del primero de los autores de este trabajo, *El sistema de competencias de la Comunidad Europea*, McGraw Hill, Madrid, 1997. Para profundizar a propósito de los cambios que introducirá en esta materia el Tratado de Lisboa, puede verse del mismo autor "La nueva regulación del régimen de competencias en el Tratado de Lisboa: especial referencia al control del principio de subsidiariedad", en Martín y Pérez de Nanclares, J. (coord.), *El Tratado de Lisboa...*, pp. 273-294. Con todo, pese a que el Tratado de Lisboa modifica radicalmente la ubicación sistemática de la regulación que preveía al respecto el Tratado Constitucional, se mantienen sin alteraciones sustanciales las novedades que recogió el Tratado Constitucional a partir de los valiosos trabajos presentados por el Grupo I de la Convención. Siguen, por tanto, siendo de gran valor los trabajos científicos que se publicaron al arropo de los trabajos de la Convención y la posterior Conferencia Intergubernamental. Véase, a título de ejemplo, en nuestra doctrina: Albertí Rovira, E., "La delimitación de las competencias entre la Unión y los Estados miembros", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 119, 2003, pp. 81-110; Beneyto, J. M. y Giering, C., "El establecimiento de una delimitación más precisa de las competencias entre la Unión Europea y los Estados miembros", Instituto de Estudios Europeos, San Pablo CEU, núm. 3, Madrid, 2002; Bogdandy, A. y Bast, J., "El orden competencial vertical de la

las Comunidades Autónomas corresponden a ámbitos materiales en general razonablemente bien perfilados por los artículos 148 y 149 de nuestra Constitución y por los respectivos Estatutos de Autonomía –clásica técnica del catálogo o listado de competencias–, las competencias en manos de la Unión Europea, por el contrario, no aparecen agrupadas en catálogo alguno y en buena medida son además de carácter *horizontal* y *funcional*, especialmente en lo relativo al ambicioso objetivo de lograr un mercado único sin fronteras interiores. Además, como excepción relevante al principio básico de que la Unión Europea tan sólo puede intervenir en los ámbitos que tenga expresamente atribuida competencia para ello en los tratados constitutivos (art. 5 TCE), existe una relevante cláusula de imprevisión que permite intervenir a la Unión aunque no tenga una competencia expresa al respecto.⁷ Todo ello es, en suma, una sucinta muestra del potencial competencial comunitario para adentrarse dentro de ámbitos materiales regionales de lo más variados.

Los entes territoriales subestatales se encuentran, por tanto, ante una notable erosión competencial propia a través de un sistema comunitario de competencias con una configuración material notable-

Unión Europea: contenido y perspectivas de reforma", en García de Enterría, E. (dir.), *La encrucijada constitucional de la Unión Europea*, Civitas, Madrid, 2002, pp. 19-67; Diez Hochleitner, J., "El futuro sistema competencial comunitario: algunas propuestas de reforma", en García de Enterría, E. (dir.), *La encrucijada constitucional de la Unión Europea*, Civitas, Madrid, 2002, pp. 85-102; Mangas Martín, A., "La Unión Europea y su futuro: el debate competencial", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 218, 2003, pp. 79-93; Martín y Pérez de Nanclares, J., "La delimitación de competencias entre la Unión Europea y los Estados miembros: sobre el difícil equilibrio entre la flexibilidad, la eficacia y la transparencia", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2002, pp. 343-391; *ibid.*, "El nuevo sistema de competencias en el proyecto de Constitución Europea", *Cuadernos Europeos de Deusto*, núm. 30, 2004, pp. 75-114.

7. En este sentido el artículo 308 TCE prevé que "cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr, en el funcionamiento del mercado común, uno de los objetivos de la Comunidad, sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones pertinentes". Como ha establecido el Tribunal de Justicia, esta importante cláusula sirve para "suplir la inexistencia de poderes de acción conferidos expresa o implícitamente a las instituciones comunitarias por disposiciones específicas del Tratado, en la medida en que dichos poderes resulten, no obstante, necesarios para que la Comunidad pueda ejercer sus funciones con vistas a lograr alguno de los objetivos establecidos por el Tratado"; Dictamen de 28 de marzo de 1996, (2/94, Rec., p. 1763), apartado 29. El Tratado de Lisboa mantiene esta cláusula (art. 352 TFUE), mejorando la participación del Parlamento Europeo (necesidad de aprobación previa) y ampliando su ámbito de actuación más allá del "funcionamiento del mercado común" ("en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados").

mente diferente a las conocidas en los ámbitos federales y con una elevada dosis añadida de opacidad e indeterminación que convierte en tarea bien difícil tratar de determinar *a priori* los contornos precisos de la pérdida de competencias por parte de esos entes subestatales.⁸ En realidad, como consecuencia de la vasta atribución de competencias expresas desperdigadas a lo largo de los tratados constitutivos y como consecuencia añadida de las cláusulas horizontales o de imprevisión, el Derecho Comunitario puede afectar a cualquier materia, por muy alejada que *prima facie* pueda estar del núcleo de actuación típico de las instituciones comunitarias. Por tanto, como es obvio, puede afectar también a la delicada cuestión de los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales.

Es más, no cabe tampoco duda de que, junto a las normas jurídicas que elaboren esas instituciones europeas (básicamente reglamentos, directivas y decisiones) con base en las atribuciones de competencia previstas en los tratados constitutivos, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es también un elemento de referencia ineludible para los entes territoriales subestatales. La interpretación que este Alto Tribunal haga del Derecho Comunitario –como una suerte de *Tribunal Constitucional* de la Unión Europea– es también un límite infranqueable para cualquier actuación estatal o subestatal.⁹ Por ello, dejando de lado las estériles discusiones doctrinales a propósito de si

8. Este complejo sistema de competencias comunitario será objeto de cierta simplificación si finalmente entra en vigor el Tratado de Lisboa. No desaparecerá en modo alguno la dimensión funcional y horizontal de las competencias comunitarias ni tampoco la cláusula de imprevisión del actual artículo 308 TCE, ya que ello privaría a la Unión de la necesaria flexibilidad en su intervención, pero por primera vez se caracterizarán jurídicamente las competencias comunitarias (exclusivas, compartidas y complementarias). Se incluirá además un catálogo de competencias que, aunque no son *numerus clausus* (salvo el caso de las competencias exclusivas), sí introducirá cierta transparencia en relación con las competencias materiales de la Unión (arts. 2 a 6 TFUE).

9. De entre la ingente literatura existente sobre el relevante papel del Tribunal de Justicia en el proceso de integración europea podríamos destacar por su relevancia en la consideración de este tribunal como una suerte de *Tribunal Constitucional* de la Unión a Donner, A., "The Constitutional Powers of the Court of Justice of the European Communities", *Common Market Law Review*, 1974, pp. 127-140, Rodríguez Iglesias, G. C. y Baquero, J., "Funciones constitucionales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", en *Fundamentos. Cuadernos Monográficos de Teoría del Estado, Derecho Público e Historia Constitucional*, núm. 4, 2006, pp. 291-346; Kakouris, C.N., "La Cour de Justice des Communautés européennes comme Cour Constitutionnelle", en AA.VV., *Festschrift für U. Everling*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1995, vol. 1, pp. 629-640.

el Tribunal de Justicia se ha extralimitado o no en sus funciones interpretativas,¹⁰ es de especial trascendencia conocer la posición mantenida por él a propósito de cualquier materia que desee ser regulada por el Estado –o los entes territoriales que lo compongan– para poder establecer los límites que fija el Derecho Comunitario a la intervención nacional.¹¹

Así las cosas, para intentar calibrar adecuadamente el marco de actuación que el Derecho Comunitario deja a nuestro Estado para regular la delicada cuestión de la financiación autonómica conviene, sin duda, conocer los límites normativos que marca el ordenamiento jurídico comunitario a los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales (2) a través de las competencias comunitarias en el ámbito económico (2.1), en el de la armonización fiscal (2.2) o en el del control de las ayudas de Estado (2.3) para, a continuación,

10. Más allá de la satisfacción académica e intelectual que proporciona este debate no nos parece, en modo alguno, fructífero seguir enzarzándose dialécticamente en si la *interpretación dinámica* y conforme al principio del *efecto útil* que ha desplegado el Tribunal de Justicia sobrepasa la función judicial para adentrarse en terrenos que corresponderían más al legislador que a un tribunal de justicia. Ciertamente, no han sido infrecuentes las ocasiones en las que se ha definido la integración comunitaria como “el gobierno de los jueces” y se ha hecho referencia a los poderes del Tribunal de Justicia, no sin cierta dosis de humor, como “a genetic code transmitted to the Court by the founding fathers”; Mancini, F. y Keeling, D., “Democracy and the European Court of Justice”, *Modern Law Review*, 1974, p. 175. Incluso, entre nosotros, se ha hablado de la supuesta “agenda política” del Tribunal de Justicia; Estella de Noriega, A., *El dilema de Luxemburgo-El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ante el principio de subsidiariedad*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, especialmente pp. 166-173. Pero lo cierto, por lo que aquí interesa, es que, sea como fuere, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es vinculante para todos los Estados miembros y hoy por hoy marca los mojones que en todo caso han de ser respetados por cualquier intervención de los Estados miembros o, cómo no, de sus entes territoriales subestatales.

11. Quizá no esté de más recordar, aunque probablemente resulte de sobra conocido, que las regiones con competencias legislativas propias siguen careciendo de *ius standi* propio ante el Tribunal de Justicia más allá de su posible legitimación activa en los recursos de anulación u omisión como una persona jurídica; esto es, con el “cerrojo” que supone la exigencia de la “afectación directa e individual” por el acto comunitario en cuestión. Sobre esta cuestión puede verse Martín y Pérez de Nanclares, J., *La posición de las CC.AA. ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (propuestas para una reforma)*, Instituto Vasco de Administración pública, Oñate, 1996; Ortega Santiago, C., *Las Comunidades Autónomas ante la jurisdicción comunitaria*, Iustel, Madrid, 2005; Sobrido Prieto, M., *Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Tirant lo blanch, Valencia, 2003; Urrea Corres, M., “La capacidad procesal de las Comunidades Autónomas en el Derecho Comunitario Europeo”, *Anuario Jurídico de La Rioja* 2005, núm. 10, pp. 147-171.

poder concretar con carácter particular los límites que ha impuesto el Tribunal de Justicia en esta materia a través de una jurisprudencia que se ha ido consolidando en los últimos años. En este sentido, el Alto Tribunal ha examinado la compatibilidad de tipos impositivos diferentes dentro de un mismo Estado con el régimen europeo de ayudas públicas comunitarias (3), admitiendo esta posibilidad (3.1) siempre que se cumplan una serie de requisitos como son, de una parte, la existencia de un marco normativo aplicable a la región por aplicación de una asimetría competencial y, de otra parte, la autonomía suficiente del ente subestatal (3.2). A partir de esta jurisprudencia comunitaria, el Tribunal de Justicia también ha tenido la ocasión de analizar si el peculiar sistema foral vasco del *Concierto* resulta compatible con el Derecho Comunitario (4) para lo cual ha tenido que analizar la competencia fiscal de las Haciendas forales materia (4.1), además del grado de autonomía del que disponen tales Haciendas para ejercitar su competencia fiscal de forma compatible con el Derecho Comunitario Europeo (4.2). En todo caso, la conclusión final que puede anticiparse ya desde un principio –especialmente para quienes puedan pensar por ejemplo en posibles peculiaridades fiscales autonómicas de otra índole– es que la jurisprudencia desplegada por el Tribunal de Luxemburgo fija un marco jurídico que, a diferencia de lo que ocurre en otros muchos ámbitos, sigue dejando amplio margen de actuación a los Estados miembros de estructura descentralizada. El trabajo concluye con una reflexión acerca de la aplicación de la jurisprudencia del TJUE a otras CC.AA. (5).

2. Los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales: una cuestión interna con ciertos límites comunitarios

2.1. Las amplias competencias comunitarias en el ámbito económico: un importante límite general a la acción de los entes territoriales subestatales

En este contexto, a nadie se le escapa que, de entrada, la cuestión de la financiación de los entes territoriales subestatales y, por ende, su autonomía financiera es un tema clave que en España actualmente está siendo objeto de controvertido debate político y cierto estudio doctri-

nal.¹² En principio, nos encontramos obviamente ante una cuestión meramente interna y será cada Estado miembro –en nuestro caso el español– el que regule su articulación conforme a su marco constitucional nacional¹³ y conforme a los criterios políticos que en cada momento se estime pertinentes.¹⁴ A este respecto, el Tribunal de Justicia

12. Sin ánimo exhaustivo, para una visión general de la incidencia de las reformas estatutarias realizadas durante los últimos años, puede verse Girón Reguera, E., “La incidencia de la reforma de los Estatutos de Autonomía en la financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 80, 2007, pp. 75-111.

13. No faltan posiciones doctrinales que consideran inadecuada la vía de los Estatutos de Autonomía para recoger en su seno el modelo de financiación concreto de la Comunidad Autónoma en cuestión; *vid.*, por ejemplo, García Ruiz, J. L. y Girón Reguera, E., “La financiación autonómica: ¿competencia constitucional o estatutaria?”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 75, 2005, pp. 33-58. Con todo, para valorar adecuadamente esta cuestión quizá convenga no perder de vista la peculiaridad del *paradigma autonómico* español, así como la función que los Estatutos de Autonomía han ido asumiendo en nuestro sistema constitucional como consecuencia de que la Constitución recoge el modelo territorial español de manera abierta y tan sólo en sus líneas maestras por lo que el peso fundamental de su regulación “constitucional” reposa más sobre los Estatutos de Autonomía, como parte integrante del llamado *bloque de constitucionalidad*, que sobre la propia Constitución, como es el caso en otros modelos federales, como por ejemplo el alemán. Como afirmaba Enoch Albertí en un interesante y muy recomendable estudio comparativo entre las reformas territoriales en Alemania y España a propósito de la distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA., otra cuestión es que probablemente haya llegado el momento de reflexionar con sosiego académico y político a propósito de “si es posible mantener las características esenciales que presenta el sistema autonómico” y si, por ende, resulta o no adecuada la alternativa de “colocar la Constitución en el centro del sistema”; Albertí Rovira, E., “Las reformas territoriales en Alemania y en España y la sostenibilidad del paradigma autonómico español”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 78, 2006, pp. 9-42.

14. El sistema de financiación autonómica en España está compuesto por un sistema de régimen común y un sistema de régimen foral aplicable exclusivamente al País Vasco y a Navarra. El sistema de financiación de régimen común está regulado en la Ley orgánica 7/2001 de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas –LOFCA– (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 2001). La LOFCA está actualmente en proceso de reforma con el propósito de dar cumplimiento a las exigencias establecidas en la disposición final primera del Estatuto de Cataluña aprobado por Ley orgánica 6/2006, de 17 de julio (BOE, núm. 172, de 20 de julio de 2006). En el momento de concluir la redacción de este trabajo, se conoce la segunda propuesta de negociación presentada el 30 de diciembre de 2008 por parte del Ministro de Economía y Hacienda, así como las correcciones que se han ido formulando por el presidente del Gobierno una vez celebrados los encuentros bilaterales con todos los presidentes de las Comunidades Autónomas. El sistema de régimen foral aplicable a País Vasco está regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002) y en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2001 (BOE, núm. 257, de 26 de octubre de 2007). El sistema foral aplicable a Navarra está regulado, por su parte, mediante Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE núm. 309, de 27 de diciembre de 1990), con las modificaciones apor-

de la Unión Europea ha establecido con toda contundencia que “cada Estado miembro es libre de atribuir como juzgue oportuno las competencias en el plano interno”¹⁵ y, por tanto, la Unión está obligada a respetar el irrenunciable principio de autonomía institucional interna.

No obstante, como ya se ha apuntado, esta libertad de regulación interna ha de ajustarse en todo caso al marco jurídico comunitario y no entrar, por tanto, en contradicción con ninguna norma comunitaria. Por lo que aquí nos va a ocupar, lo verdaderamente relevante es no perder de vista que ningún Estado miembro “puede alegar disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno, *ni siquiera las que derivan de su organización federal*, para justificar el incumplimiento de las obligaciones y plazos establecidos”.¹⁶ Resulta, pues, pertinente comenzar por preguntarse acerca de si la Unión Europea tiene algún tipo de norma en la materia y, en su caso, en qué medida esas disposiciones podrían constreñir el ámbito de actuación nacional en materia fiscal.

En este sentido, en términos generales puede establecerse como punto de partida que la Unión Europea ostenta importantes competencias en el ámbito económico. En primer lugar, la Unión Europea tiene, sin duda, una importante competencia exclusiva en materia monetaria (arts. 105 a 111 TCE) que despoja a los quince Estados que han accedido a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria de cualquier tipo de actuación en política monetaria. Y, por ende, pone límite también por ejemplo a la capacidad de endeudamiento de los entes territoriales subestatales a través de sus respectivos presupuestos anuales.

En segundo lugar, la Unión goza también de muy intensas competencias para dejar inaplicada cualquier norma de los Estados miembros que directa o indirectamente entrañe un obstáculo a la libre circulación de mercancías (arts. 23 a 31 TCE), trabajadores (arts. 39 a 42 TCE), servicios (arts. 43 a 55 TCE) o capitales (arts. 56 a 60 TCE) propios del mercado interior (art. 14 TCE). Este amplio elemento finalista (conseguir un

tadas, entre otras, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE núm. 304, de 20 de diciembre de 2007; corrección de errores en BOE núm. 24, de 28 de enero de 2008).

15. Sentencia de 25 de mayo de 1982, *Comisión c. Países Bajos* (97/81, Rec., p. 1819), fto. 12.

16. Sentencia de 11 de octubre de 2001, *Comisión c. Austria* (C-110/00, Rec., p. 7548), fto. 12; sentencia de 12 de diciembre de 1996, *Comisión c. Alemania* (C-298/95, Rec., p. I-6747), fto. 18; sentencia de 7 de julio de 2000, *Comisión c. Bélgica* (C-236/99, Rec., p. I-5657), fto. 23. La cursiva es nuestra.

mercado único sin fronteras interiores), unido a la amplia competencia horizontal para armonizar las disposiciones nacionales que tengan por objeto el establecimiento del mercado interior (art. 95 TCE),¹⁷ pueden afectar de manera muy intensa a actos normativos elaborados por los entes territoriales subestatales. Y puede hacerlo en ámbitos competenciales aparentemente bien alejados de la materia estrictamente económica, como podría ser por ejemplo la salud pública¹⁸ o incluso el etiquetado en una lengua regional.¹⁹

17. En este sentido, el artículo 95 TCE prevé que el Consejo, empleando el procedimiento de codecisión con el Parlamento Europeo previsto en el artículo 251 TCE, “adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior”. Caben, pues, medidas armonizadoras de amplio espectro y no se precisa ya la unanimidad en el Consejo, sino que pueden aprobarse por mayoría cualificada. Esta es básicamente la diferencia fundamental con el artículo 94 TCE, que sigue exigiendo la unanimidad a la hora de adoptar “directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común”.

18. Así se puso de manifiesto, por ejemplo, en el controvertido asunto *Aragonesa de Publicidad*; Sentencia de 25 de julio de 1991, *Aragonesa de Publicidad Exterior S.A. y Publivia c. Departamento de Sanidad y Seguridad Social de la Generalitat de Cataluña* (1/90 y 176/90, Rec., p. I-4151). De entre la amplia doctrina que trató esta conocida sentencia pueden entresacarse, por su diferente enfoque, las notas de Pellisé, C., en *Revista Jurídica de Catalunya*, 1992, pp. 1128-1131 y O’Keeffe, D., *Common Market Law Review*, 1992, pp. 1215-1228.

En concreto, se trataba de tres cuestiones prejudiciales planteadas, conforme a lo previsto en el artículo 234 TCE (en aquel momento artículo 177 TCEE), por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con la interpretación de las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de mercancías. En el marco del procedimiento nacional las empresas Aragonesa de Publicidad y Publivia impugnaban los actos del Departamento de Salud y Seguridad Social de la Generalitat que imponía a estas empresas de publicidad un sanción en aplicación de las disposiciones de la Ley catalana 20/85, de 25 de julio (DOG, núm. 572, de 7 de agosto de 1985, p. 465). Esta ley prohibía la publicidad de bebidas alcohólicas de más de 23° en los medios de comunicación, carreteras (salvo para indicar la presencia de centros de producción o venta), en los cines y en los medios de transporte. Las empresas recurrentes en el proceso nacional consideraban las referidas disposiciones legales sobre las que se sustentaba la actuación del Departamento de Salud y Seguridad Social de la Generalitat como una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación y, por tanto, contraria a la libertad comunitaria de circulación de mercancías. El Tribunal de Justicia resolvió la cuestión prejudicial considerando que, efectivamente, podía considerarse una medida de efecto equivalente prohibida por el Tratado constitutivo de la CE, si bien en este caso estaba amparada por la excepción prevista en el artículo 30 (entonces artículo 36 TCEE) de razones de salud pública. Este fallo sirvió, en todo caso, de “alerta regional” ante normas comunitarias de aparente carácter técnico de las que en la práctica se pueden derivar importantes límites a la actuación legislativa subestatal.

19. Es éste un tema complejo y con múltiples aristas, pero en todo caso con carácter general el Tribunal de Justicia ha establecido, por ejemplo, que las exigencias lingüísticas

Y, en tercer lugar, la Unión Europea tiene atribuida también una competencia extremadamente intensa para controlar los acuerdos entre empresas que puedan resultar colusorios (art. 81 TCE) o actuaciones de esas mismas empresas que puedan representar un abuso de posición dominante en el mercado (art. 82). Y afecta de igual modo a empresas privadas que a empresas públicas. En este sentido, cualquier empresa pública ligada a un ente territorial subestatal está tan sometida a las normas comunitarias como cualquier otra empresa privada.²⁰ Y por empresa pública ha de entenderse, no el concepto que el ordenamiento nacional –o en su caso regional– en cuestión tenga al respecto, sino cualquier empresa sobre la que las autoridades públicas –sean estatales, regionales o locales– puedan ejercitar directa o indirectamente una influencia dominante en virtud de la propiedad sobre ellas, la participación financiera en la misma o de las reglas que la gobiernan.²¹ Nos encontramos, pues, ante un concepto extensivo de empresa pública de un ente territorial subestatal que también constriñe notablemente las posibilidades de intervención regional a través de empresas creadas *ad hoc* o simplemente controladas por las autoridades regionales en cuestión.

nacionales aplicables a una sola región tendentes a exigir que los productos deban llevar un etiquetado diferente que incluya la lengua regional pueden constituir un obstáculo a la libertad de circulación de mercancías, y resultar, por tanto, contrario al Derecho Comunitario. No obstante, el Alto Tribunal comunitario admite estas exigencias lingüísticas si pudieran estar justificadas por razones de interés general, como podría ser la protección de la salud pública, de forma que la composición y demás datos obligatorios del etiquetaje pueda ser comprendida por los consumidores a los que se destina el producto. Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de junio de 1999, *Colim* (C-33/97, *Rec.*, p. I-3175), apdo. 44; sentencia de 13 de septiembre de 2001, *Schwarzkopf* (C-169/99, *Rec.*, p. I-5901), apdo. 39. Sobre esta interesante jurisprudencia, puede verse, por ejemplo, Baquero Cruz, J., "Etiquetado en catalán. Derecho constitucional español y Derecho Comunitario", *GJ de la CE*, abril de 1994, B-122, pp. 13-20; González Vaqué, L., "El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma y precisa su jurisprudencia relativa a la lengua obligatoria en el etiquetado", en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 1999, pp. 429-442.

20. En general sobre estas cuestiones puede verse, entre la abundante literatura existente, Ordóñez Solís, D., *Intervención pública, libre competencia y control jurisdiccional en el mercado único europeo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004.

21. Así lo estableció el artículo 2 de la Directiva 80/723/CEE de la Comisión, de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados y las empresas públicas; DO L 195 de 29.7.1980. Y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no ha dejado tampoco dudas a este respecto.

Sin embargo, por extraño que pueda parecer, esta competencia exclusiva en materia monetaria y estas extensas competencias compartidas en relevantes ámbitos de la vida económica de los Estados no se han visto acompañadas de una verdadera competencia sobre la política económica *stricto sensu*.²² Y, por lo que aquí más interesa, tampoco de una competencia comunitaria en materia fiscal.

2.2. La competencia comunitaria para una armonización fiscal de las normas tributarias nacionales: una competencia tenue y escasamente ejercida

Sorprende sobremanera, por tanto, que, a la vista del amplio elenco de competencias económicas en manos comunitarias, la Unión no tenga atribuida una competencia fiscal en sentido propio.²³ El Derecho originario actualmente en vigor es, en efecto, extremadamente cicatero a la hora de prever la intervención de la Unión en cuestiones fiscales. Ciertamente, la atribución competencial prevista en la actualidad es muy restrictiva. De hecho, el artículo 93 TCE atribuye a la Comunidad Europea competencia para armonizar tan sólo los impuestos indirectos;²⁴ por tanto, para la eventual armonización

22. Incluso el Tratado de Lisboa sigue considerando la competencia comunitaria sobre política económica como de mera coordinación de las políticas de los Estados miembros (art. 2.3 y 5 TFUE). En efecto, el artículo 2.3 TFUE establece una simple competencia de coordinación en la materia ("los Estados miembros *coordinarán* sus políticas económicas y de empleo") cuyo alcance específico se concreta en los artículos 120 a 126 TFUE. Posteriormente el artículo 5 TFUE deja en manos del Consejo un instrumentario jurídico muy tenue ("el Consejo adoptará medidas, en particular las *orientaciones generales* de dichas políticas") que se define con precisión en el artículo 121 TFUE. Las cursivas son nuestras.

23. Entre la abundante literatura existente al respecto, podrían verse, entre otros, Aparicio Pérez, A., *La fiscalidad en la Unión Europea*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2000; Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S., *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005; Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Loosa, M. (coords.), *Manual de fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007; Hinojosa Martínez, L. M., "El Derecho fiscal comunitario", en López Escudero, M. y Martín y Pérez de Nanclares, J. (coords.), *Derecho comunitario material*, McGraw Hill, Madrid, 2000, pp. 252-267.

24. El artículo 93 TCE prevé, en este sentido, que el "Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior".

de los impuestos directos habría que recurrir a las disposiciones generales horizontales ya citadas en el marco del mercado único.²⁵ Es más, aun la base competencial del artículo 93 TCE no lo es de carácter general, sino que la capacidad de regulación comunitaria se limita únicamente a las normas fiscales que resulten necesarias para el establecimiento del mercado interior. Se trata, pues, de atribuciones competenciales instrumentales de muy tenue intensidad que además en la práctica no han sido aprovechadas en toda su extensión. Y no parece que la situación vaya a cambiar sustancialmente en un futuro inmediato.²⁶

No obstante, esto en modo alguno quiere decir que la Unión Europea no haya aprovechado los escasos resortes que le ofrecen los tratados constitutivos y haya adoptado acciones puntuales en materia tributaria que podrían tener potenciales efectos sobre los entes territoriales subestatales. Así, existen ya todo un conjunto de directivas comunitarias en el ámbito de la fiscalidad indirecta. Entre ellas, sin duda, la conocida Directiva sobre el IVA es la más emblemática,²⁷ pero junto a ella existen otras directivas que regulan los llamados impuestos especiales²⁸ –aplica-

25. *Vid. supra*, 2.1.

26. En efecto, el Tratado de Lisboa mantiene en el que sería el futuro artículo 113 TFUE el requisito de la unanimidad, la limitación a los impuestos indirectos y la exigencia de que la armonización resulte exigible por el objetivo del mercado interior; añade eso sí a este objetivo material también la posibilidad de que venga exigido para evitar distorsiones a la competencia. En concreto, este precepto prevé que el "Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones a la competencia".

27. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto del valor añadido; *DO L* 347 de 11.12.2006; modificada posteriormente por la Directiva 2006/138/CE (*DO L* 384 de 29.12.2006). Esta importante directiva codifica las disposiciones que regulan el IVA aplicable a la producción y la distribución de bienes y servicios comprados y vendidos con fines de consumo dentro del territorio de la Unión Europea. El IVA recae en el consumidor final en forma de un porcentaje sobre el precio final del bien o del servicio.

28. Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales; modificada posteriormente por Directiva 92/108/CEE (*DO L* 390 de 31.12.1992), 94/74/CE (*DO L* 365 de 31.12.1994), 96/99/CE (*DO L* 8 de 11.1.1997), 96/99/CE (*DO L* 8 de 11.1.1997), 2000/44/CE (*DO L* 161 de 1.7.2000), 2000/47/CE (*DO L* 193 de 29.7.2000), 2004/106/CE (*DO L* 4.12.2004), así como por el Reglamento (CE) núm. 807/2003 (*DO L* 122 de 16.5.2003).

bles al tabaco,²⁹ alcohol³⁰ o productos energéticos³¹–, así como también directivas que tratan aspectos diversos tales como la fiscalidad de los vehículos pesados (la Directiva *Euroviñeta*)³² o, en el futuro, los impuestos aplicables a los automóviles de turismo.³³ En relación con estos impuestos y su incidencia en los entes territoriales subestatales quizá pueda traerse a colación la agria polémica que en alguna Comunidad Autónoma española levantó el reciente intento de la Unión Europea de fijar una tributación sobre el vino.

Con todo, incluso en el ámbito de los impuestos directos, que son competencia exclusiva de los Estados, existe también cierta actuación comunitaria. Esta intervención deriva de exigencias propias del mercado interior y afecta tanto a la fiscalidad de las empresas, como a los particulares. Entre las primeras, destacarían la supresión de la doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividen-

29. Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocio que gravan el consumo de labores del tabaco; DO L 29 de 6.12.1995; modificada posteriormente por las Directivas 1999/81/CE (DO L 211 de 11.8.1999) y 2002/10/CE (DO L 46 de 16.2.2002). Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos; DO L 316 de 31.12.1992; modificada posteriormente por las Directivas 1999/81/CE (DO L 211 de 11.8.1999), 2002/10/CE (DO L 46 de 16.2.2002) y 2003/117/CE (DO L 233 de 20.12.2003); y Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos; DO L 316 de 31.12.1992; igualmente modificada por las tres Directivas de 1999, 2002 y 2003 ya citadas.

30. Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, DO L 316 de 31.10.1992; Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, DO L 316 de 31.10.1992.

31. Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se estructura el marco comunitario de tributación de los productos energéticos y la electricidad, DO L 283 de 31.10.2003; modificada posteriormente por las Directivas 2004/74/CE (DO L 195 de 2.6.2004) y 2004/75/CE (DO L 195 de 2.6.2004). Igualmente Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno, DO L 291 de 6.12.1995).

32. Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, DO L 187 de 20.7.1999; posteriormente modificada por las Directivas 2006/38/CE (DO L 157 de 9.6.2006) y 2006/103/CE (DO L 363 de 20.12.2006).

33. Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, COM (2005) 261 final, de 5.7.2005.

dos por una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro,³⁴ el establecimiento de un régimen fiscal común para las operaciones transfronterizas de reestructuración³⁵ o la fijación de régimen fiscal común para el pago de intereses y cánones entre sociedades de Estados miembros diferentes para evitar la doble imposición.³⁶ Y dentro de las que afectan a los particulares presenta particular importancia la Directiva sobre rendimientos del ahorro.³⁷

En suma, en contra de lo que *prima facie* podría pensarse, más allá de estas acciones puntuales y aisladas, la competencia comunitaria en materia fiscal no entraña en sí misma un límite relevante para la regulación que los Estados miembros deseen hacer en relación con los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales. En realidad, el verdadero límite para estos sistemas fiscales regionales proviene de ámbitos que no son específicamente

34. Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, DO L 225 de 20.8.1990; modificada posteriormente por las Directivas 2003/98/CE (DO L 7 de 13.1.2004) y 2006/98/CE (DO L 363 de 20.12.2006).

35. Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, DO L 225 de 20.8.1990; modificada posteriormente por las Directivas 2005/19/CE (DO L 58 de 4.3.2005) y 2006/98/CE (DO L 363 de 20.12.2006).

36. Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, DO L 157 de 26.6.2003; modificada posteriormente por las Directivas 2004/66/CE (DO L 168 de 1.5.2004), 2004/76/CE (DO L 157 de 30.4.2004, rectificación de errores en DO L 195 de 2.6.2004) y 2006/98/CE (DO L 363 de 20.12.2006).

37. Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, DO L 157 de 26.6.2003; posteriormente modificada por las Directivas 2004/66/CE (DO L 168 de 1.5.2004) y 2006/98/CE (DO L 363 de 20.12.2006).

Incluso se detectan también interesantes trabajos de la Comisión encaminados a coordinar –en este caso no se trata de una armonización y por tanto la competencia de los Estados o sus entes territoriales no quedaría afectada– los impuestos directos. Véase, por ejemplo, las iniciativas para lograr la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros para suprimir obstáculos fiscales como las discriminaciones y las dobles imposiciones dentro de la Unión Europea; COM (2006) 823 final de 19.12.2006. Igualmente destacables son las iniciativas para coordinar las normas estatales en materia de doble imposición para eliminar las posibles discriminaciones existentes en la actualidad; COM (2006) 825 final de 19.12.2006.

fiscales. No cabe duda que, en este sentido, es la competencia comunitaria para el control de las ayudas públicas la que va a marcar los límites más severos en materia de fiscalidad subestatal en los términos que tendremos oportunidad de señalar a lo largo del presente estudio.

2.3. La competencia comunitaria para el control de las ayudas públicas: un ámbito de importancia creciente para los entes territoriales subestatales

Junto a las intervenciones comunitarias en materia tributaria que acabamos de reseñar, existe, en efecto, otro importante ámbito de actuación de la Unión Europea que resulta extraordinariamente relevante para los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales y que en la práctica ha merecido una particular atención por parte del Tribunal de Justicia. Se trata, obviamente, de la actuación desplegada por la Unión Europea en el ejercicio de la amplia competencia que los tratados constitutivos atribuyen a la Comisión para, dentro del Derecho de la Competencia comunitario, controlar las ayudas que los poderes públicos nacionales conceden a las empresas. En este sentido, como principio general el artículo 87 TCE prohíbe categóricamente todas las ayudas a empresas, con independencia del ente público que las conceda.³⁸

A partir de la lacónica regulación en los tratados constitutivos, la rica jurisprudencia del Tribunal de Justicia existente en la materia ha desplegado un concepto muy amplio de “ayuda”,³⁹ entendiéndose por tal cualquier ventaja económico-financiera otorgada por el Estado o mediante fondos estatales a determinadas empresas que

38. De esta forma, el artículo 87 TCE establece en su apartado primero que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

39. Resulta inabarcable la literatura especializada existente sobre esta cuestión. Quizá, entre ella, convenga destacar por lo que respecta a este trabajo las puntuales crónicas jurisprudenciales que Fernando Castillo de la Torre ha ido publicando anualmente –en coautoría con Jean Paul Kepenne primero y con Carlos Urraca más recientemente– en la revista *Gaceta Jurídica de la UE y de la Competencia*.

falseen o amenacen falsear la competencia y que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados. Cinco son, pues, las características que el Tribunal de Justicia exige para que concurra el concepto comunitario de ayuda pública: representar una ventaja económico-financiera,⁴⁰ ser imputable al Estado en cualquiera de sus niveles (incluido obviamente el regional),⁴¹ tener como beneficiario a una empresa,⁴² existir un efecto sobre la competencia⁴³ y tener igualmente un efecto sobre el comercio interestatal comunitario.⁴⁴ De estos requisitos va a resultar particularmente relevante en este trabajo la exigencia de que la ayuda tenga como destinataria a una o varias empresas, es decir, que cumpla la exigencia de tener *carácter selectivo*.

Estas ayudas públicas están, pues, prohibidas por el Derecho Comunitario (art. 87.1 TCE), salvo que concurra alguna de las excep-

40. Puede verse, por toda la amplia jurisprudencia existente, la sentencia de 29 de junio de 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA* (C-342/96, *Rec.*, p. I-2459), fto. 41. Algunas manifestaciones típicas de este concepto amplio de ventaja económico-financiera podrían ser, además de la típica subvención, las siguientes: un préstamo concedido sin interés o a intereses notablemente reducidos, sentencia del TPI de 30 de abril de 1998, *Cityflyer Express Ltd c. Comisión* (T-16/96, *Rec.*, p. II-760), ftos. 51 y 52; bonificaciones del interés, Sentencia del TPI de 8 de marzo de 1988, *Exécutiv régional wallon y Gaverbel c. Comisión* (62 y 62/87, *Rec.*, p. 1589), fto. 13; las adquisiciones masivas de productos o servicios de una determinada empresa, Sentencia del TPI de 28 de enero de 1999, *BAI c. Comisión* (T-14/96, *Rec.*, p. II-139), fto. 71; y un amplio etcétera.

41. Cfr. sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania c. Comisión* (248/84, *Rec.*, p. 4036) fto. 17.

42. Obviamente, en el caso de las empresas públicas el problema fundamental radica en poder diferenciar entre lo que es una legítima inversión pública para mantener la competitividad de la empresa y la concesión de ayudas públicas privilegiadas más allá de lo que podrían considerarse inversiones empresariales. Para lograr en cada caso concreto esa diferenciación, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una interesante jurisprudencia en torno al concepto de "inversor privado", es decir, determinar si esa decisión la adoptaría razonablemente un propietario privado en una situación semejante; sentencia de 3 de octubre de 1991, *Italia c. Comisión* (C-261/89, *Rec.*, p. I-4455), fto. 8; sentencia de 21 de marzo de 1990, *Bélgica c. Comisión* (C-142/87, *Rec.*, p. I-1005), fto. 26.

43. Por tal ha de entenderse un falseamiento real o potencial de la competencia como efecto de la concesión de la ayuda.

44. Este requisito se ha objetivado totalmente en el Derecho Comunitario de manera que entrará dentro del concepto de ayuda cualquier tipo de ventaja económico-financiera siempre que esté por encima del montante económico mínimo que fija la Comisión conforme al clásico principio de *minimis non curat lex*.

ciones expresamente previstas en el propio Tratado, sean *de iure* y operen *ope legis* sin necesidad de intervención comunitaria –por estar destinadas a consumidores (y no a empresas) o por mediar un desastre naturales (art. 87.2 TCE)– o, por lo que aquí más interesa, puedan ser autorizadas por la Comisión para favorecer el desarrollo regional o promocionar la cultura (art. 87.3 TCE).⁴⁵

Lógicamente, es en este marco de las ayudas públicas donde más limitaciones aparecen para la acción de los entes territoriales subestatales.⁴⁶ Y, en concreto, por lo que específicamente se refiere a los sistemas tributarios en sentido propio, ha surgido en los últimos años un campo muy problemático que además ha tenido a nuestro Estado como uno de sus protagonistas principales. Nos referimos, evidentemente, a la existencia de tipos impositivos diferentes dentro del territorio de un mismo Estado. Esto es, la existencia de un sistema fiscal propio de un ente territorial subestatal diferente del existente para el resto del territorio nacional.

45. El artículo 87.3 TCE prevé a este respecto lo siguiente: “Podrán considerarse compatible con el mercado común: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común; e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión”.

46. Véase, entre otros, los trabajos de Martínez Caballero, R. y Ruiz Almendral, V., “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 20, 2006, pp. 593-649; Soler Roch, M. T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm.14, 2006, pp. 13-23; Urrea Corres, M., “Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, (www.reei.org), núm. 14, 2007.

3. La existencia de un sistema tributario propio de un ente territorial subestatal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: la equilibrada posición del Tribunal de Justicia

3.1. La existencia de un tipo impositivo diferente en un determinado ente territorial subestatal: posible pero con límites

Así es, el límite del Derecho Comunitario más relevante para los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales aparece cuando en un Estado se plantea la modificación de un determinado tipo impositivo cuya aplicación se realiza tan sólo para parte de su territorio, pongamos por caso, en nuestro sistema autonómico, para una sola de las Comunidades Autónomas. En este supuesto, surge inexorablemente la duda de si tal aplicación fiscal a un solo ente subestatal podría ser considerada una ayuda pública en el sentido del artículo 87.1 TCE y, por tanto, quedar prohibida por el ordenamiento jurídico comunitario, salvo que lógicamente concurriese alguna de las ya aludidas excepciones que operan bien *ope legis* (art. 87.2 TCE) o bien con autorización previa de la Comisión (art. 87.3 TCE).

Este caso no es, en absoluto un 'supuesto de laboratorio'. Se ha dado en la práctica comunitaria con alguna frecuencia, si bien hasta el año 2006, el Tribunal de Justicia nunca había fijado sistemáticamente los principios que han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una región concreta de un Estado se encuentran comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado. Con anterioridad a esta fecha y ya bien entrada la década de los noventa, el Abogado General responsable de conocer de un asunto que tuvo como protagonista a nuestro Estado, examinó la compatibilidad de determinadas medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica en el País Vasco con el Derecho Comunitario. El citado Abogado General consideró que las normas sometidas a examen eran normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplicaban, consideración que permitió al citado Abogado General no verse en la necesidad de articular principios generales para analizar diferencias tributarias geográficamente-

te limitadas.⁴⁷ Tampoco tuvo ocasión de hacerlo el Tribunal de Justicia encargado de dictar la sentencia en el mismo asunto porque –aunque en ocasiones se olvida– el referido caso hubo de ser sobreseído una vez que, allanada la abogacía del Estado en sus pretensiones dentro del procedimiento interno que había desencadenado la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, había desaparecido el objeto de la cuestión prejudicial y, por tanto, no procedía que el Alto Tribunal comunitario dictase sentencia.⁴⁸

Con estos antecedentes, fue el Abogado General Geelhoed quien en 2005, con ocasión de sus conclusiones generales al llamado asunto *Azores*, propuso por primera vez al Tribunal de Justicia el establecimiento de unos principios claros que pudieran satisfacer el lógico “derecho de los Estados miembros a la seguridad jurídica al regular sus propios regímenes tributarios”.⁴⁹ Y el Tribunal de Justicia cogió el guante que le había tendido el Abogado General y, por primera vez, se adentró en la senda de fijar de forma sistemática los referidos principios básicos. Así, el Alto Tribunal estableció en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006⁵⁰ las exigencias que ha de cumplir la normativa de un ente subestatal que establezca para su territorio un tipo impositivo diferente al

47. Conclusiones generales del Abogado General Saggio de 1 de julio de 1999, *Administración del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, (as. ac. C-400/97 a C-402/97, *Rec.*) especialmente, apdo. 38; disponibles en <http://curia.europa.eu>. No obstante lo dicho, en modo alguno debe interpretarse que el citado Abogado General considerara que las normas de las Haciendas forales fuesen compatibles con el Derecho Comunitario. Antes al contrario, en unas conclusiones generales extremadamente rígidas en su interpretación estimó que las referidas normas forales eran contrarias al régimen comunitario de ayudas públicas e incluso se mostraba partidario de que también pudieran ser contrarias a las normas del mercado interior, en concreto a la libertad de establecimiento (art. 43 TCE).

48. Quizá a la Abogacía del Estado –y tras ella al Gobierno español– no se le escapara el detalle de que una sentencia desfavorable del Tribunal de Justicia en los duros términos propuestos por el Abogado General hubiera podido desencadenar en nuestro Estado un conflicto de naturaleza constitucional de primer orden. De un lado, una norma de rango constitucional como es la disposición adicional de la Constitución de 1978 que da cobertura al mantenimiento y desarrollo del régimen fiscal del País Vasco sobre el que se sustenta la normativa en cuestión, y de otro lado, una norma de Derecho Comunitario, el régimen de ayudas públicas, que en caso de colisión con la citada norma constitucional habría de aplicarse con carácter preferente (principio de primacía).

49. Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, *Portugal c. Comisión* (as. C-88/03, *Rec.*, p. I-7115), apdo. 43.

50. Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal c. Comisión* (C-88/03, *Rec.* p. I-7115).

existente en el resto del Estado.⁵¹ Así, las condiciones establecidas al respecto por el Tribunal de Justicia pueden sistematizarse en torno a dos ideas que son complementarias. De una parte, que el tipo impositivo acordado por el ente subestatal sea la expresión de una asimetría competencial que pueda convertir al sistema fiscal subestatal en marco normativo de referencia propio. De otra parte, que el ente subestatal disponga de una autonomía suficiente para afrontar el diseño jurídico y las consecuencias económicas de la adopción de un tipo impositivo inferior al nacional compatible con el Derecho Comunitario.

3.2. Requisitos para que el tipo impositivo diferente sea compatible con el Derecho Comunitario: la doctrina Azores

3.2.1. La coexistencia de diferentes escenarios normativos: la necesaria inserción del tipo impositivo diferente en un marco nacional de asimetría competencial

En efecto, resulta perfectamente posible que un ente territorial subestatal mantenga un tipo impositivo diferente al existente en el resto del territorio nacional, pero para que pueda considerarse compatible con el Derecho Comunitario ha de cumplir una serie de requisitos. Como ya hemos adelantado, tanto el Abogado General como posteriormente el Tribunal de Justicia en la citada sentencia dictada en el asunto *Azores*⁵² abordaron por primera vez los requisitos que deben concurrir en una normativa fiscal adoptada por un ente subestatal para que ésta no sea considerada como una ayuda de estado incompatible con el Derecho Comunitario. Así, el Abogado General Geelhoed centró con precisión la cuestión jurídica que en el fondo se dilucidaba con motivo del recurso de anulación presentado por Portugal. Se trataba de aclarar

51. En nuestra doctrina, esta importante sentencia ha sido comentada, entre otros, por Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V., "Autonomía fiscal de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (La doctrina del TJCE en el caso Azores)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* 2006, núm. 17, pp. 13-21; García Nova, C., "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España", *Dereito* 2006, vol. 15, núm. 1, pp. 203-239; Martínez Caballero, R. y Ruiz Almendral, V., *loc. cit.* ("Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las..."); Soler Roch, M. T., *loc. cit.* ("Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre..."); Urrea Corres, M., *loc. cit.* ("Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y...").

52. Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal c. Comisión* (C-88/03, *cit.*).

en qué supuestos un sistema normativo en el que se estableciera un tipo impositivo diferente y aplicable a una zona geográfica determinada dentro de un Estado –en aquel caso la Región Autónoma de Azores– debe ser considerado como un *beneficio selectivo*. Para obtener una respuesta, el Abogado General construyó su argumentación ofreciendo una sistematización de tres modelos fiscales posibles y diferenciados en función de la simetría o asimetría competencial de los entes nacionales y, en su caso, subestatales encargados de adoptarlos.⁵³

El primero de estos tres modelos es aquél en el que la reducción de un tipo impositivo nacional es adoptado por el gobierno central de un Estado miembro con efectos en una zona geográfica determinada. En esta hipótesis conviven un tipo impositivo nacional aplicado con carácter general y otro tipo impositivo también nacional aplicable a una determinada zona o región. En esta hipótesis la medida en cuestión es selectiva “ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción”.⁵⁴

El segundo escenario es aquel en el que todas las entidades subestatales de un determinado nivel tienen atribuida constitucionalmente competencia para fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a sus competencias. En este supuesto no existe una imposición nacional, sino una multiplicidad de imposiciones adoptadas por entidades subestatales. En esta situación de total simetría competencial de los entes subestatales, las medidas adoptadas por una entidad no se consideran selectivas a los efectos del artículo 87.1 del TCE ya que “cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo”.⁵⁵

53. El Tribunal de Justicia reproduce en su sentencia la construcción teórica elaborada por el Abogado General. Así, por ejemplo, en los fundamentos 63 y 64 de la sentencia el Tribunal de Justicia se afirma que “el Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional”. También reproduce la argumentación en los fundamentos 65, 66 y 67 de la sentencia.

54. Conclusiones del Abogado General Geelhoed, *cit.*, apdo. 51.

55. *Ibidem*, apdos. 52 y 53. De hecho, el argumento del Abogado General continúa precisando que “la idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer

Finalmente, el tercer escenario es aquél en el que existe un tipo impositivo aplicable a nivel nacional y también un tipo impositivo adoptado por una entidad subestatal aplicable sólo a una determinada zona geográfica o región. En este escenario de asimetría competencial en el que conviven un marco fiscal nacional con un sistema impositivo regional –como era el caso de la Región Autónoma de Azores– no resulta automática la respuesta. De hecho, antes de poder concluir el alcance selectivo de la medida fiscal es necesario determinar un criterio que nos permita definir el marco de referencia –el sistema fiscal nacional o el sistema fiscal regional– a partir del que declarar la selectividad o no de la medida fiscal a los efectos del artículo 87.1 del TCE.

El criterio que tomó como base el Abogado General para considerar la selectividad de un tipo impositivo inferior al existente a nivel nacional y que después asumió como propio el Tribunal de Justicia es el de autonomía de la entidad subestatal,⁵⁶ alejándose así de la posición defendida por la Comisión en la Decisión objeto del recurso que generó el asunto en cuestión.⁵⁷ De tal forma que si la autonomía es total⁵⁸ no hay razón para distinguir entre el escenario dos y tres.⁵⁹ En

una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos”.

56. El TJCE reconoció que “el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio”. Y añade, “como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario...”; sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal c. Comisión* (C-88/03, *cit.*), ftos. 66 y 67.

57. Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, apartado 31 (“la autonomía fiscal de la autoridad regional que concede los beneficios nunca fue considerada como un elemento que permitiese excluir la calificación de las ayudas”).

58. Conclusiones del Abogado General Geelhoed, *cit.*, apdo. 54 (“cuando hablo de ‘autonomía total’ aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica”).

59. Conclusiones del Abogado General Geelhoed, *cit.*, apdo. 60. El Abogado General considera, en concreto, que “cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central (...) no hay razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación ‘simétrica’ de atribuciones en materia tributaria –segunda situación a la que me he referido antes, en la que cada entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal–, y una delegación ‘asimétrica’ de competencias tributarias, –tercera situación descrita, en la que sólo algunas entidades locales tienen competencias en materia tributarias”. Y ello sería así porque “la elección de las regiones de un Estado miembro en las

este contexto, el marco de referencia para evaluar la selectividad de la medida no es el sistema nacional, sino el sistema regional y, en consecuencia, no habrá selectividad geográfica.⁶⁰

En efecto, de lo dicho hasta ahora se deduce la posibilidad de que un ente territorial subestatal mantenga un tipo impositivo diferente al existente en el resto del territorio nacional. Sin embargo, para que ello resulte compatible con el Derecho Comunitario, el ente subestatal debe disponer de *autonomía total* o, si se prefiere, de *autonomía suficiente* en los términos definidos primero por el Abogado General y más tarde asumidos por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En suma, parece evidente que es la mayor asimetría competencial en materia tributaria la que garantiza al ente subestatal la potestad de su ejercicio sin riesgo de que su actuación sea considerada como una ayuda a los efectos del Derecho Comunitario Europeo.⁶¹

3.2.2. Los elementos que configuran la autonomía suficiente del ente subestatal responsable del tipo impositivo: autonomía institucional, procedimental y económica

Por tanto, resulta muy relevante concretar el grado de autonomía exigible al ente territorial subestatal para que pueda ser considerada como *autonomía suficiente* en el sentido comentado. El Tribunal de

que deben delegarse tales competencias tributarias es evidentemente una cuestión de política constitucional que depende de las características históricas y económicas de cada región. En la medida en que la decisión sobre el tipo impositivo es una decisión verdaderamente autónoma, debe quedar al margen de las normas reguladoras de las ayudas de Estado”.

La Comisión mantuvo, sin embargo, una posición contraria a esta interpretación al aplicar consecuencias jurídicas bien diferentes atendiendo al escenario fiscal que hemos descrito como dos o tres. De hecho, para la Comisión únicamente no constituye una concesión selectiva de ventajas a los efectos del artículo 87.1 TCE, la situación en virtud de la cual “todas las entidades locales del mismo nivel dentro del territorio de un Estado miembro tuvieran las mismas facultades para establecer y fijar los tipos de determinados impuestos”.

60. *Ibidem*, apdo. 55.

61. A esta misma opinión llega Ruiz Almendral, V., “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario”, *Revista Española de Derecho Europeo*, 2008, pp. 499-528, en p. 506.

Justicia ha considerado, a este respecto, los criterios establecidos por el Abogado General para atender el grado de autonomía del que dispone el ente subestatal⁶² y ha señalado que una decisión adoptada por el citado ente habrá sido adoptada en ejercicio de sus atribuciones lo suficientemente autónomas⁶³ siempre que concurren tres elementos. Así, se requiere que “en primer lugar, sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo diferente al del Gobierno central [autonomía institucional]. Además, la decisión en cuestión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido [autonomía procedimental]. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central [autonomía económica]”.⁶⁴

De cumplirse todos y cada uno de los criterios contemplado por el pronunciamiento del Tribunal de Justicia,⁶⁵ la decisión adoptada

62. Conclusiones del Abogado General Geelhoed, *cit.*, apdo 54.

63. El Abogado General Geelhoed afirma que “la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de *total autonomía* con respecto al gobierno central del Estado miembro”; conclusiones generales, *cit.*, apdo. 54. Sin embargo, el Tribunal de Justicia prefiere expresarse en los siguientes términos: “para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal (...) ha de examinarse (...) si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo *suficientemente autónomas* del poder central (...)”; sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal c. Comisión* (C-88/03, *cit.*), fto. 62 (el énfasis también es añadido). El Tribunal de Justicia vuelve a utilizar la expresión *suficientemente autónoma* en el fundamento 67. Las cursivas son nuestras.

64. Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal c. Comisión*, (C-88/03, *cit.*), ftos. 62 y 67.

65. En el asunto que motivó este pronunciamiento del Tribunal de Justicia quedó constatado que el ordenamiento jurídico portugués reconoce a la Región Autónoma de las Azores un estatuto político-administrativo propio, así como cierta autonomía en materia fiscal. Así, la Ley 30/98 le reconoce la capacidad para adaptar el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores. Sin embargo, el Decreto Legislativo 2/99/A, por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores, establece en su artículo 5 un mecanismo de financiación a nivel central en virtud del cual los efectos económicos de la reducción de tipos adoptada por la Región Autónoma de las Azores se ven repercutidos al gobierno central como expresión de la falta de suficiente autonomía económica de Azores. Por ello, el Tribunal de Justicia entendió –siguiendo la posición manifestada por el Abogado General– que el marco jurídico para apreciar la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores en el Decreto Legislativo 2/99/A “no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores”, sino que tales medidas “deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio por-

por el ente subestatal no sólo no debe ponerse en relación con un marco fiscal nacional sino que es ella misma el sistema normal de tributación y, en consecuencia, no podrá ser considerada como selectiva a los efectos de la aplicación del régimen jurídico de las ayudas de Estado establecido en el TCE.

A la vista de todo ello, es obvio que en aquellos supuestos en los que no existe una simetría competencial de las entidades subestatales, el Tribunal de Justicia entiende necesario valorar el grado de autonomía constitucionalmente reconocida al citado ente antes de considerar el carácter selectivo de la medida. Aunque parece evidente que el concepto de autonomía se convierte así en un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación corresponde efectuar en cada caso al Tribunal de Justicia,⁶⁶ entendemos que su argumentación resulta de enorme importancia por, al menos, dos razones. En primer lugar, porque al valorar el grado de autonomía, el Tribunal de Justicia está integrando en su análisis la estructura interna del Estado en materia fiscal a los efectos de la aplicación del ordenamiento jurídico comunitario, algo que no había realizado en su jurisprudencia anterior.⁶⁷ Y, en segundo lugar, al aceptar que una asimetría competencial en materia fiscal comunitaria puede excluir la aplicación del régimen de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia podría acaso estar invitando indirectamente a una armonización fiscal como solución a las distorsiones que una asimetría fiscal puede generar en el correcto funcionamiento del mercado.⁶⁸

tugués, marco en el que se presentan como selectivas". Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa c. Comisión* (C-88/03, *cit.*), fto. 78.

66. No compartimos la conclusión a la que llega Martínez caballero y Ruiz-Almendral para quienes el Abogado General "ha introducido un elemento adicional de confusión (...): el tipo e intensidad de la autonomía financiera del ente que establece la medida que puede ser calificada de Ayuda"; en Martínez Caballero, R. y Ruiz Almendral, V., *loc. cit.* ("Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las ..."), en p. 605.

67. En este mismo sentido, véase García Nova, C., *loc. cit.* ("La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder..."), p. 232.

68. Así parecen sugerirlo las conclusiones del Abogado General Geelhoed al considerar que "mientras que las normas sobre las ayudas de Estado son aplicables a las medidas selectivas de ayuda, los artículos 94, 96 y 97 pueden utilizarse para eliminar las distorsiones derivadas de medidas fiscales distintas de las cubiertas por las normas sobre las ayudas de Estado (...)" ; conclusiones generales, *cit.*, apdo. 58. Es decir, cabría utilizar la competencia comunitaria horizontal a la que hemos hecho alusión *ut supra* en el apartado 2 para armonizar por exigencias diferentes a las del régimen de ayudas públicas.

Esta interpretación no debería considerarse atípica ya que se ha dado con cierta frecuencia en el pasado. Piénsese, por ejemplo, que al encontrarse el Tribunal de Justicia en la década de los setenta y ochenta con los primeros casos en que se veía obligado a examinar

4. La aplicación de la jurisprudencia comunitaria al caso español: el sistema foral vasco a examen ante el Tribunal de Justicia

4.1. El sistema fiscal de las haciendas forales vascas: una competencia constitucionalmente aceptada objeto de continua conflictividad

4.1.1. La competencia fiscal de las haciendas forales vascas: un subsistema fiscal único dentro del territorio nacional

La Constitución Española establece en su disposición adicional primera que “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”.⁶⁹ En su desarrollo, el Estatuto de Autonomía del País Vasco añade que su aceptación no implica una “renuncia del pueblo vasco a los derechos que como tal le hubieran podido corresponder en virtud de su historia” (art. 41). En este marco, las relaciones fiscales concretas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regulan por ley a través del denominado *Concierto Económico Vasco*,⁷⁰ cuyo contenido específico se va renovando con cierta regularidad.⁷¹ Así, en virtud del Concierto, son competencia del Estado los tributos que gravan la renta de aduanas, los derivados de monopolios fiscales y los gravámenes sobre alcoholes. Por su parte, son competencia de los Territo-

si determinadas restricciones a la emisión transfronteriza de programas de televisión eran compatibles con la libertad de prestación de servicios, realizó una clara invitación al legislador comunitario a armonizar la materia que dio como resultado la aprobación en octubre de 1989 de la llamada Directiva “televisión sin fronteras”. Situaciones semejantes se han dado también en otros ámbitos.

69. Sobre la disposición adicional véase, por todos, Coello Martín, C., *La disposición adicional primera y la organización autonómica vasca. La quiebra del modelo vasco*, Universidad de La Rioja, Logroño, 1997; Herrero de Miñón, M., *Derechos históricos y Constitución*, Taurus, Madrid, 1998.

70. Sobre ello, véase, por todos, Zubiri, Y., *El sistema del concierto económico en el contexto de la Unión europea*, Círculo de empresarios vascos, Bilbao, 2000, especialmente pp. 19-66. Una visión crítica de este sistema puede encontrarse, por su parte, en Fernández Barbadillo, P., “El concierto económico vasco, ¿pacto entre iguales o concesión?”, *Revista de Estudios Políticos*, 2004, pp. 207-228.

71. Fue, en concreto, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, la que reguló estas relaciones fiscales entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE núm. 127, de 28 de mayo de 1981), modificada posteriormente por diferentes leyes en 1990 (BOE núm. 140, de 16 de junio de 1990 y BOE de 27 de diciembre de 1990), 1993 (BOE núm. 298, de 14 de diciembre de 1993) ó 1997 (BOE núm. 186, de 5 de agosto de 1997). Para consultar la última renovación del Concierto, véase la ley 28/2007, de 25 de octubre (BOE núm. 257, de 26 de octubre de 2007).

rios Forales vascos el resto de tributos como, por ejemplo, el IRPF o el Impuesto de Sociedades para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco. Además, el Estado tiene competencia exclusiva para la gestión, recaudación, inspección y revisión de todos los tributos en los que el sujeto pasivo no sea residente en territorio español.

Con base en este peculiar reparto competencial entre el Estado y las Haciendas forales, las Juntas Generales de las tres Diputaciones Forales han adoptado una pluralidad de Normas sobre medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a través de las cuales se han establecido determinados beneficios fiscales en el impuesto de sociedades y en el impuesto de la renta de las personas físicas (deducciones por creación de nuevas empresas, por la realización de determinadas inversiones, por la contratación y formación de personal, etc.).⁷² Estas Normas, resultado del ejercicio de la competencia fiscal que el ordenamiento jurídico español atribuye de forma exclusiva a las Haciendas Forales vascas (sólo la Hacienda Foral navarra dispone de una competencia fiscal similar), han sido objeto de una permanente controversia jurisdiccional, tanto ante tribunales nacionales como ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en los términos que detallaremos a continuación.

4.1.2. El ejercicio de la competencia fiscal vasca y la conflictividad jurisdiccional: la pluralidad de recursos planteados en el ámbito nacional y europeo

En efecto, en el ámbito nacional el régimen fiscal que han ido tejiendo las Haciendas Forales vascas ha generado una importante conflictividad política y jurídica con el conjunto de Comunidades Autónomas vecinas y, en ocasiones, también con el Estado central. Tal conflictividad jurídica se ha ido dilucidando, según los casos, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco⁷³ o ante el Tribunal Su-

72. Véase, entre otras, Normas forales de 1988 (6/1988 de Guipúzcoa, 28/1988 de Álava y 8/1988 de Vizcaya); Normas forales de 1993 (18/1993 de Álava, 5/1993 de Vizcaya y 11/1993 de Guipúzcoa) y Normas forales de 1996 (24/1996 de Álava, 3/1996 de Vizcaya y 7/1996 de Guipúzcoa). Más recientemente, Normas forales de 2005 (2/2005 de Álava, 7/2005 de Vizcaya y 32/2005 de Guipúzcoa).

73. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de octubre de 1999 en virtud de la cual se declaró nulo el artículo 26 de las Normas Forales 3/1996, de 26 de

premo;⁷⁴ o, quizá sería más adecuado decir, ante el Tribunal Superior de Justicia primero y el Tribunal Supremo después sin excluir, en ocasiones, al propio Tribunal Constitucional.⁷⁵

junio (Vizcaya), 7/1996, de 4 de julio (Guipúzcoa) y 24/1996, de 5 de julio (Álava). El 27 de julio de 2005 la Comunidad Autónoma de Castilla y León interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurso contencioso administrativo contra la Norma Foral 7/2005 de 23 de junio de medidas tributarias aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, tras conocer el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Azores*, decidió suspender la tramitación del proceso principal para remitir cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia que se pronunció mediante sentencia de 11 de septiembre de 2008. El 22 de diciembre de 2008, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolvió el recurso principal que motivó la citada cuestión prejudicial desestimando el recurso contencioso-administrativo planteado y, en definitiva, confirmando la legalidad de la Norma foral cuestionada.

74. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2004 que confirma la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de octubre de 1999. Más reciente, sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (Repertorio 2005, 130, pp. 353-366). Para un análisis de la sentencia de 9 de diciembre de 2004 nos remitimos a los trabajos de Cienfuegos Mateo, M. y Armengol Ferrer, F., "El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea en el caso de las *mini vacaciones* fiscales. Comentario a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 y del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004", *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 7, 2005, www.iustel.com; Falcón y Tella, R., "En torno a la STS 9 de diciembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, 2005, núm. 2, pp. 5-10.

La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 provocó la declaración de nulidad de varios preceptos de la Norma foral 7/2005 por la vía incidental (mediante Autos de 14 de noviembre de 2005 y 17 de marzo de 2006). Sin embargo, el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de mayo de 2008 ha revocado tales pronunciamientos incidentales. Ello no prejuzga, como indica el propio Tribunal Supremo en su fundamento quinto, la impugnación de las disposiciones forales "hecha efectiva en el presente caso a través de los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia por las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León y por la Unión General de Trabajadores de La Rioja y sin que por ello tampoco, la conclusión que alcanzamos suponga prejuzgar el resultado de los mismos, una vez quede resuelta la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao".

75. Es el caso, por ejemplo, del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Estado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa (núm. 6/88), Vizcaya (núm. 8/88) y Álava (núm. 28/88) sobre medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El citado recurso fue desestimado por el citado Tribunal y recurrido posteriormente ante el Tribunal Supremo, quien anuló las normas impugnadas mediante sentencia de 7 de febrero de 1988 (Repertorio 1998, 1111, pp. 1752-1754). El recurso planteado por España contra las citadas Normas Forales fue una de las dos actuaciones que encuentran su justificación en la Decisión 93/337/CE de la Comisión (DO L 134, de 3 de junio de 1993, pp. 25-29). La segunda actuación fue la adopción de la disposición adicional 8ª a la Ley 42/1994 de 30 de diciem-

Por lo que respecta al ámbito europeo tampoco han faltado los conflictos de los que de una forma u otra han ido conociendo las dos instituciones con competencia en la materia. En primer lugar, la Comisión, en cuanto responsable del control del régimen de ayudas públicas.⁷⁶ Y, después, el Tribunal de Justicia al conocer de los recursos de anulación (art. 230 TCE) interpuestos ante el Tribunal de Primera Instancia contra decisiones previamente adoptadas por la Comisión,⁷⁷ ante el Tribunal de Justicia propiamente en relación con los recursos de casación contra sentencias dictadas por Tribunal de Primera Instancia⁷⁸ o, en su caso, mediante el planteamiento –conforme a las previ-

bre (Ley de acompañamiento de los presupuestos) con la que se elimina la discriminación por razón de la nacionalidad apreciada en la normativa foral originaria al reconocer tal disposición el derecho de los residentes en el resto de Estados de la Unión Europea que no lo sean en territorio español al reembolso por la administración tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos Vascos. Contra la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994 la Comunidad Autónoma de La Rioja planteó un recurso de inconstitucionalidad que fue resuelto mediante STC 96/2002 de 25 de febrero de 2002. El Tribunal Constitucional apreció la disposición adicional inconstitucional en un fallo que contó con dos votos particulares. Uno de ellos formulados por los magistrados Vives Antón y Casas Baamonde con la adhesión de García Manzano y Pérez Vera y, el otro, formulado por el magistrado Gay Montalvo.

76. Se trata, por ejemplo, de la Decisión 2002/820/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 296, de 30.10.2002, pp. 1-19); Decisión 2002/892/CE de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Álava (DO L 314, de 18.11.2002, p. 1-16); Decisión 2003/27/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 17, de 22 de enero de 2003, pp. 1-19); Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO L 279, de 17 de octubre de 2002, pp. 35-49); Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 314, de 18 de noviembre de 2002, pp. 26-44); Decisión 2002/540/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO L 174, de 4 de julio de 2002, pp. 31-45).

77. Es el caso de la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, *Ramondín y otros c. Comisión* (T-92/00 y T-103/00, Rec., p. II-1385); y también el de la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, *Daewoo Electronics Manufacturing España y otros c. Comisión* (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec., p. II-1275).

78. Véase, por ejemplo, sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Demesa y otros. c. Comisión* (C-183/02 P y C-187/02 P) y la sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2006, *Comisión c. España*, (C-485/03 a C-490/03). En la última de estas sentencias se condena a España por no suprimir el régimen de ayudas previamente denunciado en varias Decisiones de la

siones del artículo 234 TCE– de la oportuna cuestión prejudicial por parte de tribunales nacionales.⁷⁹

A la vista de esto, parece pertinente advertir que el control jurisdiccional comunitario que se había realizado hasta la actualidad sobre la capacidad fiscal de las Haciendas Forales vascas se había centrado en enjuiciar la compatibilidad del ejercicio de la competencia fiscal que han realizado las citadas Haciendas forales a favor de determinadas empresas situadas en el País Vasco con el régimen jurídico comunitario de ayudas de Estado. En este sentido, las desgravaciones fiscales de las que fueron beneficiarias las empresas Ramondín⁸⁰ y Daewoo⁸¹ son, probablemente, los dos casos más emblemáticos. Sin embargo, ni la Comisión ni el Tribunal de Justicia habían emitido hasta el año 2008 un juicio general de compatibilidad del régimen fiscal autónomo existente en los territorios forales con el régimen jurídico de ayudas de Estado contemplado en el TCE, aunque, como ya hemos apuntado, el Tribunal de Justicia estuvo a un paso de poder hacerlo en 1999.⁸²

Comisión (Decisiones 2002/820/CE; 2002/892/CE; 2003/27/CE; 2002/806/CE; 2002/894/CE y 2002/540/CE), así como por no adoptar todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas que habían sido puestas a su disposición ilegalmente y cuya devolución exigió la Comisión.

79. Es el supuesto planteado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante Auto de 20 de septiembre de 2006.

80. Sentencia de 6 de marzo de 2002, *Ramondín y otros c. Comisión* (T-92/00 y T-103/00, *cit.*). Un comentario al respecto se encuentra en Urrea Corres, M., "El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2002, pp. 525-545. La citada sentencia fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se pronunció mediante sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Ramondín y otros. c. Comisión* (as. ac. C-186/02 P y C-188/02 P, *cit.*). Véase de la misma autora, "Las medidas fiscales adoptadas por el País Vasco y su consideración como ayudas de estado: a la espera de una respuesta definitiva del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Revista General de Derecho Europeo* 2005, núm. 7 (www.iustel.com).

81. Sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, *Daewoo Electronics Manufacturing España y otros c. Comisión* (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, *cit.*). La citada sentencia fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se pronunció mediante sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Demesa y otros. c. Comisión* (C-183/02 P y C-187/02 P, *cit.*).

82. En efecto, la cuestión prejudicial que remitió el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el 30 de julio de 1997 no tuvo pronunciamiento del Tribunal de Justicia porque el Estado desistió del proceso principal que se sustanciaba en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, motivando la pérdida del objeto de la cuestión prejudicial. Con todo, como hemos adelantado anteriormente, en 1999 se hicieron públicas las conclusiones generales

La situación da un giro copernicano con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco⁸³ aplicando la doctrina *Azores* para enjuiciar la capacidad fiscal de las Haciendas Forales vascas.⁸⁴ De esta forma, como quiera que la situación fiscal del País Vasco en relación con el resto de España puede ser subsumida sin dificultad alguna dentro del tercer escenario al que se refería la jurisprudencia *Azores*,⁸⁵ el Tribunal de Justicia analiza en qué medida es facti-

elaboradas por el Abogado General Saggio (*vid. supra*) en las que –para sorpresa de muchos– se proponía al Tribunal de Justicia la declaración de incompatibilidad de la norma foral con el ordenamiento jurídico comunitario prejuzgando, en cierta media, el alcance real de la competencia tributaria de las Haciendas Forales. Tanto es así que el Abogado General llegó a afirmar a este respecto que “el hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter ‘general’ para ese determinado territorio, de las medidas de referencia”; Conclusiones generales de 1 de julio de 1999, *Administración del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, (as. ac. C-400/97 a C-402/97, *cit.*), apdo. 37.

83. En el Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de septiembre de 2006 se acuerda “plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo en los términos que siguen: si es contrario a los artículos 87.1 y 88 del Tratado de la Unión Europea (*sic!*) relativos a las ayudas de Estado la promulgación de las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del territorio histórico de Bizkaia mediante Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, dando nueva redacción a los artículos 29.1ª y 37 de la Normativa del Impuesto sobre Sociedades, sin procederse a la comunicación con la debida antelación de las mismas a la Comisión Europea” (acuerdo segundo).

84. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, *cit.*). Una primera valoración de este sentencia puede encontrarse en Ruiz Almendral, V., *loc. cit.* (“¿Vuelta a la casilla de salida?...”); Urrea Corres, M., “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06)”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 17, 2008 (www.iustel.com).

85. Véase *supra*, apartado 3.2.1. Recuérdese que por tercer escenario se entendía aquél en el que existe un tipo impositivo aplicable a nivel nacional y también un tipo impositivo adoptado por una entidad subestatal aplicable sólo a una determinada zona geográfica o región. Así, la calificación de la capacidad fiscal de las Haciendas Forales dentro de este tercer escenario fue considerado desde un principio por la Abogada General Kokott en-

ble admitir en España la existencia de dos sistemas fiscales: un sistema fiscal general (aplicable a todo el territorio nacional) y un subsistema fiscal vasco (aplicable sólo a dicho territorio). Para que ello resulte posible en términos jurídicos, el Tribunal de Justicia procede a la aplicación del *test de autonomía* elaborado en el asunto *Azores* a las Haciendas Forales vascas.⁸⁶ Sólo si fuera posible justificar que tales entes subestatales disponen de una autonomía suficiente desde un punto de vista institucional, procedimental y económico podría excluirse el carácter selectivo de las disposiciones fiscales vascas resultando, en consecuencia, compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado.

4.2. La compatibilidad del régimen fiscal vasco con el Derecho Comunitario: la autonomía de las haciendas forales vascas ante el Tribunal de Justicia

4.2.1. El Tribunal de Justicia y la aplicación del test de autonomía a las haciendas forales vascas: un proceso con algunas incertidumbres

En esta línea, el Tribunal de Justicia ha confirmado en su pronunciamiento de 11 de septiembre de 2008 la jurisprudencia elaborada con ocasión del asunto *Azores* y, en consecuencia, acepta la posible compatibilidad con el Derecho Comunitario de un sistema fiscal subestatal que conviva en perfecta armonía jurídica con el sistema fiscal general o nacional siempre que tal subsistema fiscal tenga una autonomía total o suficiente.⁸⁷

cargada de la presentación de las conclusiones generales en el asunto que nos ocupa. A este respecto, Kokott consideró que “al igual que sucedía en el asunto *Azores*, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3 (...). Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos territorios al ejercer sus competencias”; Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06), apdo. 53.

86. Véase *infra* apartado 4.2

87. Para ello, antes del pronunciamiento del Tribunal de Justicia la Abogada General Kokott había considerado en sus conclusiones generales que “la novedad decisiva de la sentencia *Azores* es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional

Al abordar los criterios que configuran el grado de autonomía y su aplicación a las haciendas forales vascas, el Alto Tribunal no duda en reconocerles una *autonomía institucional* suficiente al entender, siguiendo también en esto lo propuesto por la Abogada General Kokott, que tales entes (Territorios Históricos y Comunidad Autónoma del País Vasco)⁸⁸ poseen “un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central”.⁸⁹

Por lo que respecta a la llamada *autonomía procedimental*, el Tribunal de Justicia aborda estos aspectos en dos etapas. En primer

tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del gobierno central del Estado miembro”. Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, cit.), apdo.43.

88. El Tribunal de Justicia entiende que deben ser ambos entes, Territorios Históricos (competentes en materia tributaria) y Comunidad Autónoma del País Vasco (competentes en materia económica), las entidades infraestatales a considerar para analizar la autonomía institucional a los efectos de evaluar la compatibilidad del subsistema fiscal vasco con el Derecho Comunitario Europeo. El reparto de competencias entre ambos entes exige, como ha señalado el propio Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de septiembre de 2008, “una estrecha colaboración entre las diversas entidades”; Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, cit.), fto. 70. Esta colaboración a la que hace mención el Tribunal de Justicia se manifiesta, entre otros elementos, en la Comisión Mixta que controla la correcta ejecución del Concierto Económico Vasco y en la que encuentran representación los Territorios Históricos, la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración del Estado.

89. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, cit.), fto. 87. La Abogada General Kokott había reformulado la denominación de autonomía institucional y procedimental en autonomía de configuración formal o material respectivamente para, a continuación, entender que “de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia” y añade que aunque “es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y colaborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Formativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencias del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos”. Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, cit.), apdo. 87.

lugar, analiza los potenciales límites al ejercicio de competencias por parte de las Haciendas Forales vascas y, en según lugar, los mecanismos que pudieran existir y, en virtud de los cuales, el Estado podría influir en la decisión de los órganos subestatales restándoles autonomía procedimental. Por lo que atañe a la primera cuestión, relacionada con algunos límites de la competencia de las Haciendas Forales vascas, el Tribunal de Justicia analiza, como potenciales límites al ejercicio de las competencias de los entes subestatales, el principio de solidaridad previsto en el artículo 138 de la Constitución o el principio de armonización fiscal derivado del artículo 3 del Concierto. El Tribunal concluye a este respecto que “el hecho de que deban respetarse ciertos límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquella”.⁹⁰

En relación con la segunda cuestión, centrada en el análisis de determinados mecanismos en virtud de los cuales el Estado podría influir en la decisión de los órganos subestatales restándoles autonomía procedimental, el Tribunal de Justicia deduce, en términos más expuestos que los utilizados al respecto por la Abogada General,⁹¹ que no se puede concluir –a pesar de la existencia de un órgano como la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa⁹²– “que a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado”.⁹³ De hecho, la citada Comisión “es solamente un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista

90. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, cit.), ftos. 81 y 104.

91. Vid. conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Tabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, cit.), apdos. 88-103.

92. Se trata de un órgano consultivo y de conciliación competente para examinar no sólo los proyectos de normas forales sino también los proyectos remitidos por la Administración del Estado. No es, por tanto, un mecanismo a través del cual el Gobierno pueda imponer su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español.

93. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, cit.), fto. 99.

un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español".⁹⁴

Finalmente, el Alto Tribunal comunitario analiza de forma conjunta ambos elementos (el de los límites a las competencias y el de la existencia de órganos de coordinación) para terminar afirmando que "el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido".⁹⁵ Por tanto, "la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de sus competencias".⁹⁶ A mayor abundamiento, el Tribunal señala que de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico "no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal".⁹⁷ De todo lo expuesto, parece razonable pensar que la argumentación del Alto Tribunal conduce a considerar las Haciendas Forales como entes con autonomía procedimental. Sin embargo, como acertadamente nos recuerda el propio Tribunal, al estar resolviendo una cuestión prejudicial, "es al órgano jurisdiccional remitente [de la cuestión] a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado (...), a saber, el de la autoría en materia de procedimiento".⁹⁸

94. *Ibidem*, fto. 100.

95. *Ibidem*, fto. 107.

96. *Ibidem*, fto. 108.

97. *Ibidem*, fto. 109.

98. *Ibidem*, fto. 110.

En relación con la apreciación de la *autonomía económica* de las haciendas forales vascas, entendida ésta como la capacidad de la entidad infraestatal para asumir las consecuencias políticas y financieras de una reducción del tipo impositivo, el Tribunal de Justicia ha abordado la cuestión analizando el sistema de transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad del País Vasco, es decir, analizando el cupo y su método de cálculo por si tal sistema pudiera tener como efecto la compensación del Estado español a las autoridades forales por las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por éstas.

En este sentido, el Tribunal de Justicia se detiene a analizar las dos etapas en las que se puede dividir el método de cálculo aplicable al cupo. Así, según detalla la sentencia, la primera parte del citado método consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A estas cargas se les aplica un coeficiente de imputación que negocia el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco (actualmente fijado en el 6'24%) en virtud del cual se pretende reflejar el peso relativo de la economía vasca en el conjunto de España. La segunda parte del cálculo del cupo implica diversos ajustes con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

El Tribunal de Justicia indica que una infravaloración del coeficiente de imputación –en los términos que planteó la Comisión durante el proceso judicial– sólo podría constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos.⁹⁹ Es más, el Tribunal advierte que incluso podría demostrarse esta circunstancia sin que ello empañara la autonomía económica de las Haciendas Forales vascas ya que, a su juicio, “debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una media tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del

99. La Abogada General Kokott había llamado la atención sobre el hecho de que el índice de imputación “no se haya modificada desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones”. Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, cit.), apdo.116.

Estado español".¹⁰⁰ Es más, como añade el citado Tribunal, aunque se consiga demostrar la existencia de transferencias financieras del Estado hacia las entidades subestatales objeto del recurso –en los términos que sugiere la Comisión Europea cuando menciona la caja única de Seguridad Social o el Fondo de Compensación Interterritorial– “éstas últimas no bastan, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas”.¹⁰¹

4.2.2. La autonomía económica de las haciendas forales: el (pequeño) margen de apreciación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco

A diferencia del pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el asunto *Azores*, cuyo régimen jurídico fue declarado incompatible con el régimen jurídico de ayudas de Estado por no poder acreditarse la autonomía económica del ente infraestatal, en el caso de las Haciendas Forales vascas el pronunciamiento del Tribunal comunitario únicamente describe los elementos que configuran la autonomía de las referidas Haciendas Forales a los efectos de convertir en compatible el subsistema fiscal vasco. El Tribunal no confirma, sin embargo, el resultado de la aplicación del criterio de la autonomía procedimental y económica a las Haciendas Forales. Sí lo hace, como ya hemos indicado anteriormente, en relación a la autonomía institucional.

Esta autolimitación que se impone el Tribunal de Justicia encuentra su explicación en el instrumento procesal, la cuestión prejudicial, que permite el pronunciamiento del Tribunal de la Unión Europea. De hecho, por tratarse de un reenvío prejudicial, no es el Tribunal de Justicia el que debe dar una respuesta definitiva al asunto principal del que aquel reenvío trae causa. El Tribunal de Luxemburgo debe limitarse únicamente a ofrecer una interpretación del Derecho Comu-

100. Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, *cit.*), fto. 130.

101. *Ibidem*, fto. 135.

nitario en los términos que el órgano jurisdiccional nacional le plantea en el incidente procesal que constituye la cuestión prejudicial. Por tanto, es el órgano jurisdiccional remitente de la citada cuestión quien tiene atribuida la competencia para subsumir las claves que aporta la interpretación que contiene la sentencia del Tribunal de Justicia al caso principal del que aquél está conociendo.¹⁰²

En definitiva, por lo que aquí nos afecta, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco es el competente para considerar las reflexiones vertidas por el Tribunal de Justicia sobre la autonomía procedimental y económica de las Haciendas Forales vascas hasta concluir que el subsistema fiscal vasco puede ser considerado como un sistema fiscal plenamente compatible con el Derecho Comunitario Europeo por disponer las Haciendas Forales de una autonomía suficiente y, en consecuencia, desestimar el recurso contencioso-administrativo planteado contra la normativa fiscal vasca.

Partiendo de esta base, se puede constatar que el margen de maniobra del que dispone el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resulta nulo en lo referente a la apreciación de la autonomía institucional. No en vano, el Tribunal de Justicia ya la reconoce expresamente en su sentencia.¹⁰³ También resulta muy limitado el margen del órgano jurisdiccional nacional en lo que respecta a la apreciación de la autonomía procedimental. De hecho, aunque el Tribunal no reconoce expresamente la existencia de tal autonomía, ésta parece posible apreciarla sin demasiada dificultad del argumentario que el propio Tribunal maneja.¹⁰⁴

102. Esta diferencia entre el asunto Haciendas forales vascas y el anterior asunto Azores fue tempranamente señalada por la Abogada General Kokott en sus conclusiones generales ya que consideró que “en los presentes procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE, la tarea del Tribunal de Justicia se limita a interpretar el artículo 87 CE, apartado 1. Aunque, para ello, haya de tener en cuenta la situación específica de los procedimientos principales, el órgano jurisdiccional nacional sigue siendo el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente ayudas de Estado”; Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, cit.), apdo. 60.

103. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, cit.), fto. 87.

104. *Vid. supra*, 4.2.1, donde hemos desarrollado esta argumentación.

Finalmente, por lo que respecta al margen de apreciación del que dispone el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la autonomía económica de las Haciendas Forales vascas, éste podría existir siquiera formalmente en relación con algunos elementos que determinan el método del cálculo del cupo. Nos referimos, por ejemplo, a la fijación del coeficiente de imputación,¹⁰⁵ así como a la finalidad de algunas transferencias económicas del Estado hacia los entes subestatales.¹⁰⁶ Sin embargo, el Tribunal de Justicia –también la propia Abogada General¹⁰⁷– han puesto de manifiesto en sus pronunciamientos algunos aspectos que, a nuestro entender, también reducen el margen de interpretación a la mínima expresión.¹⁰⁸ Así, el Tribunal advierte que “una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente [de imputación]”.¹⁰⁹ Y añade que el hecho de que existan “transferencias

105. De hecho, el Tribunal de Justicia subrayando que “el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España” concluye que “corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptadas por los Territorios Históricos”; Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, *cit.*), fto. 130.

106. El Tribunal de Justicia consideró en este mismo sentido que “es preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma la Comisión. A este respecto, hay que señalar que esta última no ha explicado sus alegaciones de manera precisa”; *ibidem*, fto. 137.

107. La Abogada General Kokott consideró que del conjunto de las “explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios”. Conclusiones generales de 8 de marzo de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja c. Juntas Generales del Territorio Histórico*, (as. ac. C-428/06 a C-434/06, *cit.*), apdo. 115.

108. En contra de se manifiesta Ruiz Almendral para quien “el criterio de la autonomía económica es interpretado en la Sentencia dejando el camino abierto a que se cuestione el propio sistema del cupo”; *loc. cit.* (“¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto...”), en p. 524.

109. Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, (C-428/06 a C-434/06, *cit.*), fto. 127.

financieras de dicho Estado hacia estas últimas [entidades infraestatales] no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referida medidas fiscales”.¹¹⁰

En definitiva, nadie duda de que es al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a quien corresponde decidir si las Haciendas Forales disponen de una autonomía suficiente dado que esta calificación determina el resultado del proceso judicial que el órgano jurisdiccional nacional está conociendo. Para ello debe recurrir a los conceptos de autonomía institucional, procedimental y económica que el Tribunal de Justicia dispuso en *Azores* y que ahora confirma para el caso que nos ocupa en la sentencia de 11 de septiembre de 2008. Por ser la respuesta a una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia no precisa, en términos definitivos, si los tres elementos que configuran el concepto de autonomía suficiente (procedimental y económica, sí lo hace en el caso de la institucional) confluyen en el caso vasco. Sin embargo, de una lectura atenta de la sentencia resulta sencillo deducir que el margen de apreciación que el Tribunal de Justicia ha dejado en manos Tribunal Superior de Justicia del País Vasco es bastante más reducido de lo que aparentan algunos apartados de la sentencia prejudicial. De hecho, si bien el Tribunal de Justicia deja en manos del órgano jurisdiccional nacional dudas en relación con algunos aspectos relacionados con la autonomía procedimental o, en su caso, económica, éstas no deben ser consideradas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco salvo que se admita una modificación sustancial del objeto del litigio principal.¹¹¹ Como certeramente ha señalado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la re-

110. *Ibidem*, fto. 135.

111. De hecho, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia de 22 de diciembre de 2008 advierte que “desconoceríamos el sentido y finalidad de las consultas prejudiciales del art. 234 TCEE (sic!), si entendiésemos que el procedimiento incidental ante el Tribunal de Justicia CE es el principal, y que dicha institución es el juzgador último de las cuestiones del presente litigio y quien mediante “mandatos” dirigidos a este órgano judicial interno le está requiriendo a investigar nuevos hechos, debiendo éste emprender una *instrucción judicial* de oficio para, en suma, resolver sobre los supuestos de hecho inciertos que de ello resulten, al margen de los que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las alegaciones y pruebas contenidas en el proceso”; fto. 3º, párrafo séptimo.

ciente sentencia de 22 de diciembre de 2008 que resuelve el proceso principal, “el litigio principal no deja de ser por ello el que era, ni amplía su ámbito subjetivo y objetivo en relación con esos otros actores, cuestiones, e incógnitas a los que da respuesta inmediata, o se abstiene de darle el TJCEE, pues se abordan en la Sentencia [se refiere a la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008] con la exclusiva finalidad de dar una completa directriz y orientación, con todos los posibles matices, a la petición de interpretación del órgano judicial solicitante”.¹¹²

Con todo, por lo que a este trabajo atañe, parece fuera de discusión que una vez se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a favor de las tesis de las Haciendas Forales vascas, el asunto terminará recalando con toda seguridad en el Tribunal Supremo.¹¹³ Sólo entonces comprobaremos si los términos que definen la autonomía de un ente subestatal como las Haciendas forales en la sentencia de 11 de septiembre de 2008 introduce en el plano interno nacional un elemento de claridad o, por el contrario, trae nueva confusión en el reparto de competencias en materia tributaria entre el Estado y algunos entes subestatales. Sea como fuere, de la posición del Tribunal de Justicia parece fuera de discusión el hecho de que corresponde a los tribunales nacionales (Tribunal de Justicia del País Vasco y, en su caso, Tribunal Supremo) resolver el contencioso en torno a la legalidad o no de la Norma foral vascas aplicando para ello la jurisprudencia comunitaria. Parece lo más lógico y prudente. Tanto desde una perspectiva jurídica, como también política.

5. Consideraciones finales: la posible extensión de la doctrina Haciendas Forales vascas a otras Comunidades Autónomas

Como principal conclusión de lo expuesto hasta ahora puede considerarse sin excesivo margen para el error que la jurisprudencia del

112. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, fto. 3º, párrafo quinto.

113. Una vez conocido el fallo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimando los recursos contenciosos-administrativos, el Gobierno de La Rioja, mediante declaraciones emitidas a través del Consejero de Administraciones Públicas y Política Local, expresó la voluntad de plantear el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido particularmente escrupulosa en no entrometerse para nada en la estructura territorial interna por la que opte cada Estado miembro. Conforme al irrenunciable principio de autonomía institucional, cada Estado miembro es libre de organizar internamente su sistema fiscal como estime más oportuno. A cambio, eso sí, esos mismos Estados y, en su caso, los entes territoriales que lo compongan también habrán de respetar escrupulosamente las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario. Dicho de otro modo, la libertad de cada Estado para articular sus respectivos sistemas fiscales regionales tiene como único límite infranqueable el no contravenir las pocas normas comunitarias de Derecho originario o de Derecho derivado existentes en la materia y cuyos límites materiales específicos ya han sido establecidos con bastante precisión por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

En este sentido, las competencias comunitarias en materia fiscal, en sí mismas consideradas (art. 93 TCE), no entrañan un límite relevante para la regulación que los Estados miembros deseen hacer en relación con los sistemas tributarios de sus entes territoriales subestatales. En realidad, el verdadero límite para estos sistemas fiscales regionales proviene de ámbitos del ordenamiento jurídico comunitario que no son específicamente fiscales. Así, al margen de las normas horizontales relativas al mercado interior o de las limitaciones de déficit presupuestario autonómico derivadas de la pertenencia a la Unión Económica y Monetaria, es la amplia competencia comunitaria en materia de control de ayudas públicas la que en la práctica ha generado la más importante limitación para la regulación de los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha prestado particular atención en los últimos tiempos a la cuestión de si la existencia de tipos impositivos diferentes en el territorio de un Estado, que obviamente es uno de los instrumentos más elementales para facilitar la financiación autonómica, representa una ayuda pública prohibida por el Derecho Comunitario. En concreto, ha examinado con atención si la existencia de un sistema fiscal propio de un determinado ente territorial subestatal diferente del existente para el resto del territorio nacional es compatible con el Derecho Comunitario.

En la compleja contestación a esta sencilla pregunta, el Tribunal de Justicia ha mantenido a nuestro entender un posición bastante prudente y equilibrada, expresada en dos importantes sentencias de 6 de septiembre de 2006 (asunto Azores) y de 11 de septiembre

de 2008 (asunto *UGT-Rioja y otros*), que configuran la jurisprudencia en la materia. Así, para el Tribunal de Justicia, resultará compatible con el Derecho Comunitario un sistema fiscal de un ente subestatal que establezca un tipo impositivo inferior al establecido con carácter general en el sistema fiscal nacional siempre que se cumplan las siguientes dos condiciones. En primer lugar, siempre que el sistema fiscal subestatal sea la expresión normativa de una asimetría competencial aplicable al ámbito territorial del ente subestatal beneficiario de la competencia. Y, en segundo lugar, siempre que el ente subestatal disponga de una autonomía suficiente –en el sentido de autonomía institucional, procedimental y económica– en lo que se refiere a la elaboración de la normativa fiscal, así como para la asunción de las consecuencias económicas que tal normativa lleva implícita.

Es decir, de la aplicación de tales criterios jurisprudenciales comunitarios al caso de España, es posible concluir que sólo la Comunidad Autónoma del País Vasco y la de Navarra disponen de una asimetría competencial en materia fiscal reconocida constitucionalmente que permitiría considerar su capacidad normativa como un marco normativo normal de tributación, en lugar del marco normativo general establecido por el Estado. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es posible concluir que el régimen fiscal de las Haciendas forales vascas es compatible con el régimen de ayudas de Estado previsto en los tratados constitutivos por disponer de una autonomía institucional, procedimental y económica en los términos requeridos por el Tribunal de Justicia.

En suma, siempre que se respeten los límites fijados por el ordenamiento comunitario en materia de armonización fiscal, funcionamiento del mercado interior y derecho de la competencia, decidir si un determinado territorio puede tener un sistema fiscal propio es una cuestión política puramente nacional que exige el reconocimiento de una asimetría competencial a favor del ente subestatal, además de que tal ente disponga de una autonomía suficiente en los términos que ha determinado con claridad meridiana el Tribunal de Justicia.

RESUMEN

La cuestión de la financiación de los entes territoriales subestatales es un relevante tema que en España está siendo objeto de controvertido debate político y jurídico. Nos encontramos ante una cuestión interna y, por ello, cada Estado miembro es el encargado de regular su articulación conforme a su marco constitucional nacional. Sin embargo, esta libertad de regulación interna ha de ajustarse en todo caso al marco jurídico comunitario y no entrar en contradicción con ninguna norma comunitaria, muy en particular, con aquellas relativas al régimen jurídico de las ayudas de Estado.

Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ido elaborando una jurisprudencia que inició en el caso Azores (2006) y que ha confirmado en el asunto UGT-Rioja (2008) en virtud de la cual se determinan los criterios que deben concurrir para que un subsistema fiscal autonómico –como el que disponen País Vasco y Navarra– pueda convivir armónicamente con el sistema fiscal nacional sin incurrir en vulneración del régimen jurídico de las ayudas de Estado previsto en los Tratados constitutivos. Tales criterios pueden sistematizarse en dos: de una parte, la existencia de una asimetría competencial reconocida constitucionalmente entre el territorio subestatal y el territorio nacional en el que se integra y, de otra parte, que el ente subestatal disponga de una autonomía suficiente tanto en el ámbito institucional como en el procedimental y en el económico.

Palabras clave: financiación autonómica; subsistemas fiscales; competencias de la Unión Europea; armonización fiscal; ayudas de Estado; asimetría competencial; Concierto vasco; autonomía total; autonomía suficiente; autonomía institucional; autonomía procedimental; autonomía económica.

RESUM

La qüestió del finançament dels ens territorials subestats és un tema rellevant que a Espanya és objecte d'un controvertit debat polític i jurídic. Ens trobem davant d'una qüestió interna i, per això, cada estat membre és l'encarregat de regular-ne l'articulació, de conformitat amb cada marc constitucional nacional. Tanmateix, aquesta llibertat de regulació interna ha d'ajustar-se en tot cas al marc jurídic comunitari i no entrar en contradicció amb cap norma comunitària, molt en particular, amb les relatives al règim jurídic dels ajuts d'Estat.

Així, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea ha anat elaborant una jurisprudència que es va iniciar en el cas Açores (2006) i que s'ha confirmat en l'assumpte UGT-Rioja (2008), en virtut de la qual es determinen els criteris

que s'han de presentar perquè un subsistema fiscal autonòmic –com el del País Basc i Navarra– pugui conviure harmònicament amb el sistema fiscal nacional sense incórrer en la vulneració del règim jurídic dels ajuts d'Estat previst en els tractats constitutius. Aquests criteris es poden sistematitzar en dos: d'una banda, l'existència d'una asimetria competencial reconeguda constitucionalment entre el territori subestatal i el territori nacional al qual s'integra i, de l'altra, que l'ens subestatal disposi d'una autonomia suficient tant en l'àmbit institucional com en el procedimental i en l'econòmic.

Paraules clau: finançament autonòmic; subsistemes fiscals; competències de la Unió Europea; harmonització fiscal; ajuts d'Estat; asimetria competencial; concert basc; autonomia total; autonomia suficient; autonomia institucional; autonomia procedimental; autonomia econòmica.

ABSTRACT

The matter of financing sub-State territorial entities is a relevant matter in which Spain is becoming subject to a controversial political and juridical debate. We find ourselves faced with an internal matter and, due to this, each Member State is charged with regulating its articulation according to its national constitutional framework. However, that freedom of internal regulation must be adapted to the Community juridical framework in all cases and not clash with any Community regulations, most particularly, with those related to the juridical regime on State subsidies.

Thus, the Courts of Justice of the European Union have successively prepared jurisprudence that began with the Azores case (2006) and was confirmed in the UGT-Rioja case (2008), by virtue of which certain criteria are determined that must coincide in order that a tax subsystem in the autonomous regions – such as that available in the Basque Country and Navarra – may cohabit harmoniously with the national tax system without incurring breach of the juridical regime of State aid foreseen in the Constituting Treaties. Such criteria may be considered as a two-fold system: on one hand, the existence of an asymmetry of competences recognized in constitutional terms between the sub-State territory and the national territory in which it is integrated and, on the other hand, for the sub-State entity to have sufficient autonomy, both in institutional terms, as well as in procedural and economic ones.

Key words: regional financing; tax subsystems; competences of the European Union; tax harmonization; State subsidies; asymmetry of competences; Basque concert; total autonomy; sufficient autonomy; institutional autonomy; procedural autonomy; economic autonomy.